

РАЗВИТИЕ АУДИТА, БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ И НАДЗОРА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Материалы Всероссийской
научно-практической конференции

(Екатеринбург,
31 октября 2019 г.)

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Уральское территориальное отделение
Саморегулируемой организации аудиторов
«Ассоциация «Содружество»
Уральский государственный экономический университет

Развитие аудита, бухгалтерского учета, государственного финансового контроля и надзора в Российской Федерации

Материалы
Всероссийской научно-практической конференции
(Екатеринбург, 31 октября 2019 г.)

Екатеринбург
2020

УДК 657.1:336.711.65

ББК 65.052.2:67.401

P94

Ответственный за выпуск

кандидат экономических наук, доцент

А. Н. Сергиенко

Ответственный редактор

кандидат экономических наук, доцент

Т. И. Буянова

P94 Развитие аудита, бухгалтерского учета, государственного финансового контроля и надзора в Российской Федерации : материалы Всерос. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 31 октября 2019 г.) / [отв. за вып. А. Н. Сергиенко; отв. ред. Т. И. Буянова] ; М-во науки и высш. образования Рос. Федерации, Урал. гос. экон. ун-т. – Екатеринбург : [Изд-во УрГЭУ], 2020. – 106 с.

Рассмотрены актуальные проблемы развития аудиторской деятельности в России: состояние внутреннего аудита и контрольно-ревизионной службы; формы государственного контроля и исполнения полномочий государственных органов по внешнему финансовому контролю; опыт ведения бухгалтерского учета российскими и зарубежными компаниями в условиях применения международных стандартов финансовой отчетности; определение путей и перспектив развития бухгалтерского учета и аудиторской деятельности.

Для студентов, магистрантов, аспирантов и преподавателей вузов, а также для практикующих аудиторов.

УДК 657.1:336.711.65

ББК 65.052.2:67.401

© Авторы, указанные в содержании, 2020

© Уральский государственный
экономический университет, 2020

Д. А. Бессонов
Уральский федеральный университет
имени первого Президента России Б. Н. Ельцина
(Екатеринбург)

А. Н. Сергиенко
Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Налоговая оптимизация: понятие и способы

Рассмотрено понятие налоговой оптимизации. Предложена классификация способов налоговой оптимизации по каждому элементу налогообложения: налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, порядок и сроки уплаты налога, налоговая ставка.

Ключевые слова: налоги; оптимизация налогообложения; налоговая экономия; классификация схем налоговой оптимизации.

Организация всегда выступает в качестве налогоплательщика и налогового агента, однако в зависимости от вида экономической деятельности состав налогов меняется, дополняется.

Налоговая оптимизация – это *компонент* в текущей деятельности налогоплательщика, осуществляемый им самостоятельно или с привлечением третьих лиц, направленный на снижение или отсрочку уплаты сумм налоговых платежей в бюджет в рамках действующего законодательства [2].

Суды РФ в качестве обязательного критерия деятельности по налоговой оптимизации указывают на то, что она не должна иметь своей единственной целью уменьшение налоговых платежей¹. В ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) предъявляются аналогичные требования к налоговой оптимизации.

1. Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате *искажения* сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

2. Налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога при соблюдении одновременно следующих условий:

а) основной целью совершения сделки (операции) *не являются неплате* (неполная уплата) и (или) *зачет* (возврат) суммы налога;

¹ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53.

2) обязательство по сделке (операции) *исполнено* лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Таким образом, налоговая оптимизация может возникнуть только в рамках принятия решений, касающихся внесения каких-либо изменений в специфику *текущей или планируемой* деятельности налогоплательщика (например, изменение формата работы с поставщиками или подрядчиками (например, путем экономически обоснованного привлечения посредников); передача части производственного процесса на сторону (например, вместо содержания транспортного цеха принято решение о привлечении сторонних перевозчиков по мере необходимости) и др.) или в силу требований законодательства (например, выбор варианта учета при формировании учетной политики) [1].

Классификацию видов налоговой оптимизации можно привести по отношению к элементам налогообложения.

I. Налогоплательщики.

Оптимизация в данном случае подразумевает:

1) получение налогоплательщиком определенного статуса, который освобождает от налогообложения или налогообложение при котором осуществляется в меньшем размере. Например, резидент территории опережающего развития, особой экономической, свободной экономической или иной зоны, участник приоритетных проектов (Сколково и др.) и др. (ст. 145.1; ст. 284; ст. 246.1; п. 15, 17 и 20 ст. 381; пп. 9, 12 п. 1 ст. 395; пп. 10–14 п. 1 ст. 427 НК РФ);

2) выполнение определенных условий. Например, в отношении выручки (ст. 145 НК РФ), в отношении определенных видов деятельности (ст. 149; п. 1.1 ст. 284; пп. 3 п. 1 ст. 427 НК РФ);

3) включение в бизнес-схемы третьих лиц, для которых предусмотрены льготы, или использующих специальные налоговые режимы (например, упрощенную систему налогообложения);

4) перевод бизнеса в офшоры путем создания иностранного юридического лица. Но в этом случае может возникнуть обязанность уплачивать налоги в РФ, в том числе и через налоговых агентов по НДС, по налогу на прибыль.

II. Объект налогообложения.

Оптимизация в данном случае подразумевает:

1) подмену одного предмета договора другим, в отношении которого установлены определенные льготы. Но данная практика весьма рискованна. Например, подмена выполнения маркетинговых исследова-

ний и иных работ (услуг) выполнением НИОКТР или оказанием образовательных услуг, которые не облагаются НДС (пп. 14 п. 2, пп. 16 и 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ). Или подмена выплат в рамках трудовых отношений выплатами к юбилеям, праздникам и другими выплатами социального характера (п. 1 ст. 420 НК РФ);

2) избавление от объектов налогообложения, в том числе путем снятия их с учета, путем их продажи (в отношении транспортных средств, имущества, облагаемого налогом на имущество, земельных участков – ст. 358, 374, 389 НК РФ);

3) наличия определенных объектов, в отношении которых установлены льготы (например, объекты, имеющие высокую энергетическую эффективность, объекты нового строительства не облагаются налогом на имущество (п. 21 ст. 381 НК РФ; пп. 1, 2 ст. 3–1¹).

Налоговая база. Оптимизация в данном случае подразумевает выбор такого способа расчета налоговой базы, который позволяет уменьшить или отсрочить налоговые платежи [3]:

1) в отношении НДС:

а) применять правило «5%» (п. 4 ст. 170 НК РФ);

б) принимать входящий НДС к вычету сразу при отражении приобретаемых основных средств на счете по учету вложений в нефинансовые активы²;

в) работать преимущественно с поставщиками (исполнителями, подрядчиками)-плательщиками НДС, так как входящий НДС от них можно принять к вычету (п. 2 ст. 171 НК РФ);

2) в отношении налога на прибыль:

а) применять право на применение повышающих коэффициентов к расходам или на ускоренное отражение расходов (пп. 3 п. 1 ст. 254; п. 8 ст. 254; п.3 и 9 ст. 258; п. 1 ст. 259; пп. 1–3 ст. 259.3; пп. 1, 3 ст. 260; п. 7 ст. 262; пп. 3, 4 ст. 266; ст. 267; ст. 267.2; пп. 3 п. 1 ст. 268; ст. 286.1; п. 2 ст. 318; ст. 320; п. 1 и 6 ст. 324.1 НК РФ);

б) вывести непрофильный персонал из компании и заменить его на аутсорсинг (уменьшение затрат за счет сокращения излишних расходов);

в) уменьшить расходы, которые нельзя учесть при расчете налога на прибыль, например: материальная помощь, доставка работников без отражения данной обязанности в трудовых или коллективных договорах, безвозмездно переданное имущество (ст. 270 НК РФ);

¹ Об установлении на территории Свердловской области налога на имущество организаций: Закон Свердловской области от 27 ноября 2003 г. №35-ОЗ.

² Письмо Минфина России от 11 апреля 2017 г. №03-07-11/21548.

3) в отношении страховых взносов на обязательное страхование и НДФЛ:

а) регистрация части работников как ИП и замена трудовых отношений с ними на гражданско-правовые (пп. 2 п. 1 ст. 419, ст. 430, пп. 1 п. 1 ст. 227 НК РФ);

б) заместить часть премий выплатами, не облагаемыми НДФЛ или страховыми взносами (пп. 8, 10, 21, 28, 40 ст. 217; пп. 2, 3, 5, 11, 12, 13 п. 1 ст. 422 НК РФ).

III. Порядок и сроки уплаты налога.

Оптимизация в данном случае подразумевает перенос срока уплаты налога на будущее следующим образом:

1) отсрочка или рассрочка по уплате налога (ст. 64 НК РФ);

2) инвестиционный налоговый кредит (ст. 66 НК РФ).

IV. Налоговая ставка.

Оптимизация в данном случае подразумевает возможность использования пониженной ставки налога в зависимости от категории, статуса или иной характеристики налогоплательщика или в зависимости от вида осуществляемой им деятельности (было рассмотрено выше).

В отношении остальных элементов налогообложения (налоговый период и порядок исчисления налога) оптимизация налогов невозможна.

В заключение отметим, что разработка схемы налоговой оптимизации деятельности хозяйствующего субъекта – это штучный продукт, который подразумевает глубокий анализ его финансово-хозяйственной деятельности, который можно осуществлять согласно предложенной выше классификации.

Библиографический список

1. *Мешкова Д. А., Топчи Ю. А.* Налогообложение организаций в Российской Федерации: учеб. для бакалавров / под ред. А. З. Дадашева. М. : Дашков и К°, 2018. С. 132.

2. *Попов А. Ю.* Налоговые расчеты в финансовом учете : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2019.

3. *Слесарева Е. Ю., Сергиенко А. Н.* Оптимизация налогообложения предприятий // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития : материалы X Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 15 апреля 2019 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2019. С. 109–111.

И. Е. Власова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Понятие финансовой устойчивости компании в современной науке

Рассмотрены современные концепции финансовой устойчивости компании, разработанные как российскими, так и зарубежными учеными. Охарактеризованы виды финансовой устойчивости и факторы, ее определяющие. Понимание экономической сущности финансовой устойчивости раскрыто с трех сторон: как оценка финансового состояния; анализ структуры капитала; механизм защиты предприятия от рисков.

Ключевые слова: финансовая устойчивость компании; внутренняя финансовая устойчивость; внешняя финансовая устойчивость; общая финансовая устойчивость.

В современных условиях развития бизнеса финансовое состояние компании является объектом внимания огромного количества участников рыночных отношений: поставщиков, покупателей, работников, инвесторов (как существующих, так и потенциальных), кредитных организаций и государственных органов.

Исследование различных отечественных и зарубежных источников показывает, что в современной экономической теории отсутствует единая (унифицированная) точка зрения на понятие «финансовая устойчивость» компании и методы оценки такой устойчивости.

Тем не менее сложилось представление, что понятие финансовой устойчивости является многофакторным и многоплановым.

В большинстве научных исследований финансовую устойчивость классифицируют на внутреннюю и внешнюю, общую и финансовую.

Так под внутренней устойчивостью обычно понимают общее финансовое состояние организации, при котором обеспечивается бесперебойное функционирование и достижение установленных показателей деятельности. Внешняя устойчивость характеризуется наличием стабильности внешней экономической среды.

Ниже представлены базовые, на наш взгляд, факторы финансовой устойчивости компании (см. таблицу).

Общая устойчивость организации свидетельствует о таком способе ведения бизнеса и распоряжения средствами и активами предприятия, при котором обеспечивается постоянное превышение поступления средств (доходов) над расходами.

Факторы, влияющие на финансовую устойчивость

Внешние факторы	Внутренние факторы
<p>Экономические условия ведения хозяйственной деятельности.</p> <p>Платежеспособность и платежеспособный спрос потребителей.</p> <p>Экономическая, налоговая и финансово-кредитная политика правительства.</p> <p>Изменение или выпуск новых законодательных актов, регулирующих и контролирующих деятельность предприятий</p>	<p>Отрасль, в которой предприятие развивает свою деятельность.</p> <p>Состав и структура выпускаемой продукции (услуг), их качество.</p> <p>Доля продукции на рынке страны инкорпорации компании и внешних рынках.</p> <p>Размер капитала компании.</p> <p>Динамика, величина, структура издержек и доходов, их балансы</p>
<p>Фаза экономического цикла, в которой находится экономика страны.</p> <p>Инфляция и инфляционные ожидания.</p> <p>Влияние профсоюзов и других общественных организаций.</p> <p>Повышение цен поставщиками.</p> <p>Политическая нестабильность.</p> <p>Уровень благосостояния населения страны и регионов продаж и деятельности компании</p>	<p>Состояние активов, финансовых ресурсов, резервов.</p> <p>Квалификация персонала</p>

Составлено по: [3; 7].

В свою очередь, финансовая устойчивость формируется в процессе всей финансово-хозяйственной деятельности и считается главным компонентом общей устойчивости предприятия [2].

В российской научной литературе большинством авторов чаще всего не формулируется само определение финансовой устойчивости.

Как правило, определяют признаки, характеризующие какую-либо компанию, как финансово устойчивую в данный период времени и на какую-либо прогнозируемую перспективу.

К признакам, характеризующим компанию, как финансово устойчивую, в большинстве случаев относят следующие [5]:

- способность компании функционировать на основе самофинансирования;
- инвестиционная привлекательность;
- устойчивая платежеспособность.

Наше исследование показало, что российские ученые придерживаются трех вариантов к раскрытию сущности финансовой устойчивости.

Первый вариант (например, Е.Н. Выборнова, Е.Н. Ишина, М.В. Мельник, М.С. Арбютина) основывается на использовании ряда показателей оценки финансового состояния для раскрытия сущности финансовой устойчивости организации: платежеспособность, кредитоспособность, ликвидность, рентабельность и деловая активность. Таким образом, понятие финансовой устойчивости рассматривается с точки зрения финансового состояния в целом, основанном на накоплении финансовых ресурсов для выполнения кредитных обязательств [1].

Второй вариант к раскрытию сущности финансовой устойчивости базируется как на анализе структуры используемого капитала, так и на оценке его величины. Собственный капитал организации в этом случае рассматривается как запас прочности. Главное заключается в достижении правильного (оптимального) соотношения между капиталом и средствами. Этому подходу придерживаются такие ученые как Г.В. Савицкая, А.Д. Шеремет, Е.В. Негашева, О.В. Ефимова.

Следует отметить, что в зарубежной практике данный подход отражается в стандартах МСФО (IAS/IFRS). Так в Концептуальных основах подготовки и представления финансовой отчетности (Conceptual Framework for Financial Reporting) применяются концепции капитала и поддержания капитала. В российских стандартах по бухгалтерскому учету применяют термин и методику расчета чистых активов компании. Динамика чистых активов и полученной прибыли в значительной степени влияет на уровень финансовой устойчивости предприятия [6].

Что касается *третьего варианта* (подхода), то его придерживаются ученые А.П. Градова, В.Н. Лившиц, К.А. Раицкий и др. В основе данного подхода для понятия сущности финансовой устойчивости используется исследование механизма защиты предприятия от рисков. Для этого авторы рекомендуют проводить комплексный корреляционно-регрессивный анализ. Такое исследование является более широким, чем анализ платежеспособности, выступающей лишь как одно из условий финансовой устойчивости предприятия наряду с другими факторами, такими как структура собственных и заемных средств, ликвидность активов, равномерность денежного потока, качество прибыли и другие.

В работах зарубежных авторов можно найти свои эквиваленты понятия финансовой устойчивости, например, понятие финансовой стабильности и финансовой нестабильности – financial stability либо financial instability [4].

Под финансовой нестабильностью в целом понимается ситуация на рынке, которая угрожает изменить экономическую деятельность предприятия. В условиях предприятия нестабильность понимается как эко-

номическое положение предприятия, при котором нарушается его функционирование и эффективное использование ресурсов для достижения целей производства. Финансовая же стабильность понимается как противоположное состоянию нестабильности.

В отношении предприятия финансовая устойчивость понимается как имущество, правильно и эффективно используемое для перераспределения ресурсов, мобилизации вложений, наращивания прибыли и стимулирования финансовой деятельности. Таким образом, финансовая стабильность в зарубежной практике – это комплекс показателей, характеризующих деятельность предприятия в целом, а не только его платежеспособность и ликвидность [4].

Для характеристики устойчивости финансовой системы на макроуровне, при которой она (система) способна противостоять вызовам и шокам и балансировать финансовые диспропорции, Всемирный Банк, Международный Валютный Фонд и Европейский Центральный Банк в своих методиках применяют термин *financial stability*.

Кроме этого, в иностранных источниках аналогом понятия «финансовая устойчивость» являются термины *financial sustainability*, *financial solvency* [5].

Термин *financial sustainability* в большинстве случаев используется как эквивалент устойчивого развития компании. Стратегию устойчивого развития компании связывают с таргетированием на рост эффективности деятельности, максимизацию создаваемой стоимости и минимизацию рисков, что в немалой степени базируется на внедрении экологически эффективных инноваций, создании высокотехнологичных рабочих мест [9]. Следовательно, *financial sustainability* по сути более широкое понятие, чем понятие «финансовая устойчивость», используемое в российской научной литературе.

Понятие *financial solvency* (обычно также переводится на русский язык как «финансовая устойчивость») в зарубежной теории и практике применяется к оценке долгосрочной платежеспособности предприятия. Так, Л. А. Бернштейн [8], Т. Робинсон, Э. Хенри, В. Пири и М. Бройхан трактуют *solvency* как способность компании отвечать по своим долгосрочным обязательствам, а ее оценку авторы предлагают осуществлять при помощи показателей финансового рычага (*leverage ratios*) и долгосрочной задолженности (*long-term debt ratios*) [10]. Термин *financial solvency* фактически выступает синонимом платежеспособности, в то время как в отечественной трактовке платежеспособность является лишь одним из факторов, указывающих на устойчивость финансового положения предприятия.

Таким образом, исследование различных концепций как российских, так и зарубежных ученых к пониманию показателей финансовой устойчивости позволяет утверждать, что финансово устойчивая компания должна характеризоваться определенным пулом качественных и количественных показателей, отражающих интересы широкого круга пользователей финансовой информации о компании как на текущий период времени, так и в перспективе. Как правило, это – показатели, позволяющие оценить способность компании продолжать свою деятельность непрерывно в условиях рисков и вызовов современной экономики.

Библиографический список

1. *Бороненкова С. А., Мельник М. В.* Комплексный финансовый анализ в управлении предприятием. М. : ФОРУМ; ИНФРА-М, 2016.
2. *Буянова Т. И., Жданов Д. В.* Финансовая устойчивость страховой компании и факторы, ее определяющие // Менеджмент и предпринимательство в парадигме устойчивого развития : материалы II Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 23 мая 2019 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2019. С. 153–156.
3. *Дмитриева О. В.* Особенности учета и экономического анализа деятельности издательства : учеб. пособие. М. : ИНФРА-М, 2020.
4. *Пучкова А. О.* Аналитический обзор современных трактатов и сущности финансовой устойчивости в России и за рубежом // Учет и статистика. 2012. №1(25). С. 40–46.
5. *Пучкова С. И., Сотнева Ю. Д., Семенова М. А.* Анализ финансовой устойчивости компаний на основе моделей прогнозирования банкротства // Аудитор. 2020. №3. С. 25–28.
6. *Седова Е. И., Хрисанова А. А.* Финансовая устойчивость предприятия как основополагающий фактор успешного развития бизнеса // Вестник университета. 2016. № 11. С. 157–161.
7. *Экономический анализ* : учеб. для вузов / под ред. Л. Т. Гиляровой. 2-е изд., доп. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015.
8. *Bernstein L.* Financial statement analysis: theory, application and interpretation. Homewood, Illinois : Irwin, 2014.
9. *Corporate Responsibility & Sustainability Report 2014.* Airbus Group. 2015. URL: <https://www.airbus.com/content/dam/corporate-topics/financial-and-company-information/airbus-group-crs-2014.pdf>.
10. *Robinson T., Henry E., Pirie W., Broihahn M.* International financial statement analysis, third edition. Hoboken, New Jersey : John Wiley & Sons, Inc., 2015.

К. А. Гайдаров
ООО «Тильда и Партнеры»
(Москва)

Нематериальные активы: признание и оценка в соответствии с МСФО

В статье раскрыта специфика учета нематериальных активов, обусловленная правилами МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»: принципы и критерии признания немонетарных объектов нематериальными активами; основные способы получения организацией нематериальных объектов и отражения соответствующих фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете; допустимые способы последующей оценки нематериальных активов.

Ключевые слова: нематериальный актив; критерии признания; приобретение; субсидия; создание.

Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»¹ применяется для учета большинства активов, признаваемых нематериальными активами в соответствии с приведенными определениями и критериями, включая гудвил, созданный внутри самой организации.

Нематериальный актив – идентифицируемый (обособляемый и отделимый в организации от других активов или обязательств) немонетарный актив, не имеющий физической формы, который контролируется организацией в результате прошлых событий и от которого организация ожидает получить будущие экономические выгоды.

К нематериальным активам, входящим в сферу применения МСФО (IAS) 38, также всегда (при условии выполнения критериев признания: идентифицируемости, контроля и наличия будущих экономических выгод) относятся права, которые принадлежат организации по лицензионным соглашениям, относящиеся к таким статьям, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.

Основные условия признания немонетарного актива в качестве нематериального актива заключаются в следующем: нематериальный актив (ресурс) подлежит признанию тогда и только тогда, когда:

- признается вероятным, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;
- первоначальная стоимость данного актива может быть надежно оценена.

¹ *Международный стандарт МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».* Введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н.

Расходы и обязательства организаций, возникающие при приобретении, разработке, обслуживании или улучшении нематериальных ресурсов, например, таких, как научные или технические знания, проектирование и внедрение новых процессов или систем, лицензии, интеллектуальная собственность, знания о рынке и торговые марки (в том числе фирменные наименования и издательские права), также могут приводить к признанию соответствующих объектов в качестве нематериальных активов. Распространенными примерами являются компьютерное программное обеспечение, патенты, авторские права, кинофильмы, клиентская база, права обслуживания ипотеки, лицензии на рыболовство, импортные квоты, франшизы, отношения с клиентами или поставщиками, лояльность клиентов, доля рынка и права на сбыт. Однако возможность признания перечисленных видов расходования ресурсов в качестве нематериальных активов может иметь место только при выполнении критериев идентифицируемости, контроля над ресурсом и наличия будущих экономических выгод; в противном случае возникшие затраты должны признаваться расходами организации в момент их возникновения.

Для признания объекта в качестве нематериального актива организация должна продемонстрировать, что этот объект:

- удовлетворяет определению нематериального актива;
- соответствует критериям признания объекта в качестве нематериального актива.

Это обязательное требование применяется в отношении первоначальных затрат на приобретение нематериального актива или его создание собственными силами и в отношении последующих затрат на его совершенствование, частичную замену или обслуживание.

МСФО (IAS) 38 выделяет несколько видов признания и оценки нематериальных активов в зависимости от видов (способов) их поступления в организацию:

- 1) отдельное приобретение;
- 2) приобретение в рамках объединения бизнесов;
- 3) приобретение за счет государственной субсидии;
- 4) приобретение в результате обмена активами;
- 5) внутреннее создание гудвила;
- 6) создание нематериального актива в самой организации [3].

Самый простой случай – приобретение нематериальных активов у сторонних поставщиков (отдельное приобретение). В этом случае соответствие приобретаемого актива критериям признания в качестве нематериального актива не вызывает затруднений, поскольку исходя из

существенных условий сделки по приобретению этот нематериальный объект: всегда может быть идентифицирован и отделен от других аналогичных активов организации; контроль над последующим использованием этого объекта передается организации продавцом этого объекта; возможность получения организацией связанных с данным объектом будущих экономических выгод, а также первоначальная стоимость приобретенного актива обуславливаются содержанием сделки по его приобретению.

Поступление в организацию нематериального актива в результате отдельного приобретения отражается бухгалтерской проводкой в сумме сделки по приобретению актива в дебет счета учета нематериальных активов с кредита счета расчетов с поставщиками [2]. Амортизация нематериального актива отражается проводкой с кредита счета амортизации НМА в дебет счета текущих расходов организации в сумме, определенной в результате применения выбранного способа начисления амортизации и периодичности ее начисления.

Следующий случай – это приобретение нематериального актива за счет государственной субсидии.

Самый сложный случай признания немонетарных активов в качестве нематериальных связан с созданием таких объектов самой организацией. Здесь часто бывает трудно оценить, удовлетворяет ли самостоятельно созданный нематериальный актив критериям признания в силу проблем, связанных с:

а) определением наличия и момента возникновения идентифицируемого актива, который будет приносить ожидаемые будущие экономические выгоды;

б) надежным определением первоначальной стоимости активов. В некоторых случаях затраты на создание нематериального актива самой организацией невозможно отличить от затрат на сохранение или увеличение гудвила, созданного внутри организации, либо на осуществление повседневной деятельности [1].

Для оценки того, удовлетворяет ли критериям признания самостоятельно созданный организацией нематериальный актив, МСФО (IAS) 38 подразделяет процесс создания актива на две стадии:

1) на стадии исследований при создании нематериального объекта в рамках внутреннего проекта организация не может продемонстрировать наличие нематериального актива, который будет создавать вероятные будущие экономические выгоды, поэтому соответствующие затраты признаются в качестве расходов в момент их возникновения;

2) на стадии разработки нематериальный актив, являющийся результатом разработок, подлежит признанию тогда и только тогда, когда выполняются одновременно условия, приведенные в стандарте.

Если при создании нематериального актива, организация не может отделить стадию исследований от стадии разработки, то она учитывает затраты на создание объекта так, как если бы они были понесены только на стадии исследований. Ни один нематериальный актив, являющийся результатом исследований, не подлежит признанию. Затраты на исследования подлежат признанию в качестве расходов в момент их возникновения, поскольку на этой стадии создания нематериального объекта организация не может продемонстрировать наличие нематериального актива, который будет создавать вероятные будущие экономические выгоды.

Библиографический список

1. *Гайдаров К. А.* Нематериальные активы: сложные вопросы признания в соответствии с МСФО // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2019. № 5. С. 44–57.

2. *Гайдаров К. А.* Применение модели переоценки для нематериальных активов, по которым отсутствует активный рынок // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2015. № 10. С. 17–27.

3. *Попов А. Ю., Бороненкова С. А.* Реформирование учета нематериальных активов // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. 2017. № 7-2(54). С. 123–126.

Т. Ю. Девятова, Р. Э. Наумова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Качество информации об обимобилизованных активах в бухгалтерском учете банков

Авторы освещают вопросы применения новых правил учета операций по обимобилизованным (внутрибанковским) активам. Введены новые понятия «объект учета аренды», «право пользования активом», «инвестиция в аренду». Определен порядок переоценки арендных операций. Показано, что применение новых правил приводит к повышению качества и достоверности информации.

Ключевые слова: учетная политика; внутрибанковские активы; арендные операции; инвестиция в аренду; арендные обязательства; ставка дисконтирования.

Современный бухгалтерский учет обимобилизованных активов проводится в тесном взаимодействии с международными стандартами,

основываясь не на формальных признаках, а на профессиональном суждении с привлечением управленческого учета для достоверного формирования финансовых результатов, минимизации затрат и получения экономических выгод [1].

Выполняя требования Федерального закона «О бухгалтерском учете» для ведения бухгалтерского учета операций по внутрибанковским активам разрабатываются отраслевые стандарты [2].

Во время масштабного преобразования изменились модели бухгалтерского учета, подходы к бухгалтерскому учету и оценке данных активов, что привело к ряду корректировок в учетной политике организаций [4].

Бухгалтерский учет аренды будет осуществляться согласно *новым правилам*. Введено новое понятие «объект учета аренды». Важные изменения произошли в учете у арендатора. Появился новый вид актива «право пользования активом» и потребуется сформировать его стоимость и определить срок полезного использования для правильного начисления амортизации.

Право пользования активом оценивают по фактической стоимости и затем амортизируется [3].

Для арендодателя также введены новые правила. В учете финансовой аренды появляется новый вид актива «Инвестиция в аренду». МСФО (IFRS) 16 используется для определения чистых инвестиций в аренду: предполагается, что валовые арендные инвестиции дисконтируются по процентной ставке аренды.

Поскольку требование банка как лизингодателя по операциям финансового лизинга равно долгу по ссуде и соответствует определению финансового актива, обязательство проверяется на предмет ожидаемых убытков от обесценения кредитов (МСФО (IFRS) 9). Результат изменений – усложняется процесс подготовки отчетности.

Авторами предложен порядок учета у арендатора для коммерческих банков (табл. 1).

На основании соглашения на дату начала аренды арендатор признает право на использование актива и обязательств. Право пользования активом включает в себя лизинговые обязательства и расходы по заключению договора.

Таблица 1

**Этапы формирования бухгалтерских операций
по договору аренды у арендатора**

Содержание операции	Д-т	К-т
Первоначальное признание		
Первоначальное признание обязательства по договору аренды	60807	60806
Уплата арендных платежей авансом	60312	30102
НДС по арендным платежам	60310	60312
Включение в первоначальную стоимость актива в форме права пользования	60807	60312
Включен НДС на основе дисконтированной стоимости будущих арендных платежей в полном объеме	60807	60310
Введение в эксплуатацию актива в форме права пользования	60804	60807
Последующая оценка актива в форме права пользования		
Амортизируем актив в течение всего срока использования	70606	60805
Признание убытков от обесценения	70606	60804
Восстановление ранее принятых убытков от обесценения	60804	70601
Последующая оценка обязательства		
Процентные расходы по арендным платежам	70606	60806
Текущие арендные платежи	60806	60311
Сумма НДС	60310	60311
НДС к возмещению	60309	60310
Перечисление текущего арендного платежа	60311	30102

Составлено по: *О порядке* отражения на счетах бухгалтерского учета договоров аренды кредитными организациями: положение Банка России от 12 ноября 2018 г. № 659-П (зарег. в Минюсте России 3 декабря 2018 г. № 52847).

Переоценка актива и обязательства. Начиная со дня аренды, договорное обязательство пересматривается для отражения изменений в платежах согласно договору аренды в случае изменения срока аренды или изменения варианта заключения соглашения купли-продажи актива (табл. 2).

Переоцененная сумма арендного обязательства признается арендатором как корректировка актива в форме права пользования. Арендатор оценивает обязательства по аренде путем обновления скорректирован-

ной арендной платы на основе соответствующей ставки дисконтирования, определенной как процентная ставка, предусмотренная в договоре аренды, т. е. она должна быть определена как процентная ставка арендованных средств, если невозможно определить процентную ставку, указанную в договоре аренды.

Таблица 2

**Порядок бухгалтерских операций по переоценке актива
и обязательства по договору аренды у арендатора**

Содержание операции	Д-т	К-т
Увеличение балансовой стоимости обязательства по договору аренды	60804	60806
Уменьшение балансовой стоимости обязательства по договору аренды	60806	60804
Сумма уменьшения обязательства по договору аренды, если стоимость актива в форме права собственности равна нулю	60806	70601

Составлено по: *О порядке* отражения на счетах бухгалтерского учета договоров аренды кредитными организациями: Положение Банка России от 12 ноября 2018 г. № 659-П (зарег. в Минюсте России 3 декабря 2018 г. № 52847).

Обязательства по аренде переоцениваются арендатором по ставке дисконтирования пересмотренных арендных платежей, если будущие арендные платежи изменяются из-за изменения индивидуальной процентной ставки или если суммы, уплаченные по гарантии ликвидации, изменяются в соответствии с арендой.

Качество обработанной информации по операциям с иммобилизованными (внутрибанковскими) активами позволит достоверно оценить активы с позиции экономических выгод от их применения.

Библиографический список

1. *Кондраков Н. П.* Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : учебник. Изд. 4-е, перераб. и доп. М. : Проспект, 2018.
2. *Нечухина Н. С., Девятова Т. Ю.* Учет и экономический анализ в кредитных и коммерческих организациях : учеб. пособие и практикум. Стандарт третьего поколения / под общ. ред. Н. С. Нечухиной. Екатеринбург : Ажур, 2018.
3. *Нечухина Н. С., Девятова Т. Ю., Попов А. Ю.* Новое в оценке внеоборотных и оборотных активов банка согласно внутрибанковскому учету // Экономика и предпринимательство. 2017. № 8, ч. 1. С. 1144–1149.
4. *Попов А. Ю.* Первоначальная оценка основных средств в бухгалтерском учете: ближайшие перспективы // Крымский научный вестник. 2016. № 3(9). С. 53–66.

В. В. Кожухова, Т. А. Корнеева
Самарский государственный экономический университет
(Самара)

Проблемы отражения финансовых инструментов в учете и отчетности российских нефтегазовых компаний

Рассмотрены основные положения Российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) и Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в части учета финансовых инструментов. На основе анализа текстов IAS 32, IFRS 9 и IFRS 7 сформулированы основные различия между РСБУ и МСФО, связанные с определением понятия «финансовые инструменты», их первоначальной и последующей оценкой и классификацией.

Ключевые слова: МСФО; финансовый инструмент; финансовый актив; финансовое обязательство; финансовые вложения; деривативы.

В связи с развитием финансового рынка финансовые инструменты всё чаще стали применяться в практике российских коммерческих и некоммерческих организаций. Активное применение финансовых инструментов в деятельности российских компаний отмечают различные авторы [1; 3; 4], что актуализирует проблему совершенствования регламентации процесса их учета и конвергенции российских и международных стандартов по учету финансовых инструментов. В этой связи в исследовании проведено сравнение российского ПБУ 19/2002 «Учет финансовых вложений» с нормами МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление», МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» и МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», а также раскрыты основные проблемы учета финансовых инструментов.

Согласно IAS 32 финансовые инструменты представляют собой договор, в результате которого у одной компании возникает финансовый актив, а у другой – финансовое обязательство или долевой инструмент [2].

Под финансовым активом понимается любой актив, представляющий собой денежные средства, акции других компаний, договорное право на получение денежных средств и др. финансовых активов или договорное право на обмен финансовых активов или финансовых обязательств с другой компанией на потенциально выгодных для себя условиях¹.

¹ *Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» (введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н).*

Финансовым обязательством признается любое договорное обязательство на поставку финансового актива другой компании или обмен финансовых активов или финансовых обязательств с другой компанией на потенциально невыгодных для себя условиях¹.

В ПБУ 19/02 используется термин «финансовые вложения», под которыми чаще всего понимаются:

- инвестиции компании в ценные бумаги других организаций;
- долговые ценные бумаги (облигации, векселя);
- вклады в уставные капиталы других компаний (в том числе дочерних и зависимых);
- предоставленные займы, депозитные вклады и т. д.

Таким образом, понятие «финансовые вложения» гораздо уже понятия «финансовые инструменты». Можно говорить о том, что финансовые вложения являются частью финансовых активов.

Следующее отличие касается оценки финансовых инструментов. Согласно IFRS 9 компания должна признать финансовый актив (обязательство), когда она становится стороной договора по финансовому инструменту. При этом финансовые инструменты первоначально оцениваются по справедливой стоимости.

Классификация финансовых инструментов при последующей оценке согласно МСФО приведена в табл. 1.

Таблица 1

Классификация финансовых инструментов по МСФО

Финансовый инструмент	Оценка финансовых инструментов
Финансовые активы	1. Долговые инструменты по амортизированной стоимости. 2. Долговые инструменты по справедливой стоимости через прочий совокупный доход. 3. Долговые, производные и долевые инструменты по справедливой стоимости через прибыль и убыток. 4. Долевые инструменты через прочий совокупный доход
Финансовые обязательства	1. По справедливой стоимости через прибыль и убыток. 2. По амортизированной стоимости

В ПБУ 19/02 условиями признания финансового вложения являются: наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих право организации на финансовые вложения; переход к организации

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 27 июня 2016 г. № 98н).

всех рисков, связанных с финансовым вложением; способность приносить экономические выгоды в будущем. При этом финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости.

Последующая оценка финансовых вложений зависит от возможности определения их текущей рыночной стоимости.

При сравнении правил оценки финансовых инструментов по РСБУ и МСФО становится ясно, что классификация финансовых инструментов по МСФО шире, чем в РСБУ [1].

Кроме того, российские правила учета не регламентируют порядка проведения теста на получение договорных денежных потоков и «Бизнес-модель» теста.

Российский стандарт не регламентирует учет производных финансовых инструментов и операций хеджирования. Кроме того, ПБУ 19/02 не устанавливает порядок прекращения признания финансовых активов и обязательств.

В рамках исследования проведен анализ консолидированной отчетности компаний нефтегазовой отрасли с целью оценки качества раскрытия информации о применяемых финансовых инструментах и степени ее соответствия положениям МСФО (табл. 2).

Таблица 2

Применение и учет финансовых инструментов российскими нефтегазовыми компаниями

Организация	Используемые финансовые инструменты	Применение положений МСФО («+» – применяется полностью, «+/-» – применяется частично; «-» – не применяется)			Оценка прозрачности компаний в части раскрытия информации по операциям хеджирования по 5-балльной шкале (5 – достаточно прозрачна; 1 – плохо прозрачна)
		IFRS 7	IFRS 9	IAS 32	
ПАО «Газпром»	1. Дебиторская и кредиторская задолженности. 2. Договоры на покупку и продажу товаров, валюты. 3. Валютно-процентные свопы. 4. Сырьевые фьючерсы	+	+/-	+	5
ПАО «НК „Роснефть“»	1. Дебиторская и кредиторская задолженности. 2. Валютно-процентные свопы. 3. Кредиты и займы с плавающей и фиксированной ставками	+	+/-	+	4

Организация	Используемые финансовые инструменты	Применение положений МСФО («+» – применяется полностью, «+/-» – применяется частично; «-» – не применяется)			Оценка прозрачности компаний в части раскрытия информации по операциям хеджирования по 5-балльной шкале (5 – достаточно прозрачна; 1 – плохо прозрачна)
		IFRS 7	IFRS 9	IAS 32	
ПАО «НК „ЛУКОЙЛ“»	1. Товарные производные финансовые инструменты. 2. Корпоративные займы. 3. Дебиторская и кредиторская задолженности	+	+/-	+	4
ПАО «Транснефть»	1. Свопы. 2. Облигации. 3. Депозитные вклады. 4. Займы связанным сторонам. 5. Форварды	+	+/-	+	4
ПАО «АНК „Башнефть“»	1. Депозиты. 2. Выданные займы. 3. Облигации. 4. Дебиторская и кредиторская задолженности	+	+/-	+/-	2
ПАО «Татнефть»	1. Дебиторская и кредиторская задолженности. 2. Депозиты. 3. Инвестиции, удерживаемые до погашения. 4. Корпоративные займы	+	+/-	+/-	2

Результаты анализа отчетности российских нефтегазовых компаний, составленной по международным стандартам, свидетельствуют о наличии разветвленной системы применения различных финансовых инструментов (см. табл. 2). При этом отечественные компании применяют не только простые финансовые инструменты, но и деривативы (свопы, фьючерсы и др.).

С точки зрения глубины применения положений международных стандартов нефтегазовую отрасль можно назвать одной из передовых. Кроме того, предприятия этой отрасли гораздо подробнее раскрывают информацию о структуре и движении деривативов, чем компании других отраслей, что отвечает потребностям основных стейкхолдеров. Большинство положений и терминов IAS 32, IFRS 7 и IFRS 9 применяются в практике учета финансовых инструментов рассмотренных нефтегазовых компаний.

Однако стоит отметить, что некоторые компании избегают прямого отнесения отдельных финансовых инструментов к той или иной группе финансовых активов, принятой в их учетной политике.

В промежуточной и годовой отчетности компании ПАО «АНК „Башнефть“», ПАО «Татнефть», ПАО «НК „ЛУКОЙЛ“» не раскрыты виды валют, в которых номинированы их деривативы, отсутствует структура этих сделок (стороны, сроки, суммы и т.д.). ПАО «АНК „Башнефть“», ПАО «Татнефть» избегают публичного раскрытия информации о приверженности компании к использованию тех или иных финансовых инструментов.

Таким образом, применение различных финансовых инструментов стало распространенной практикой российских организаций. Однако существенные различия российских и международных правил учета операций с финансовыми инструментами создают сложности в практике работы российских компаний. Сближение российских и международных норм позволит российским организациям более оптимально применять международные стандарты. Часть рассмотренных проблем устранены при подготовке проектов федеральных стандартов учета «Финансовые инструменты» и «Долговые инструменты». Оставшиеся противоречия свидетельствуют о необходимости дополнительной редакции текста стандартов.

Библиографический список

1. *Алешина Е. А., Власова И. Е.* Особенности учета ценных бумаг согласно МСФО // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита : материалы XI Всерос. молодежной науч.-практ. конф. (Курск, 25–26 апреля 2019 г.). Курск : Изд-во ЮЗГУ, 2019. С. 15–20.

2. *Корнеева Т. А.* Проблемные вопросы отражения финансовых инструментов в консолидированной отчетности в соответствии с IFRS 9 «Финансовые инструменты» // Проблемы развития предприятий: теория и практика : материалы XVI междунар. науч.-практ. конф.: в 3 ч. (Самара, 16–17 ноября 2017 г.). Самара : Изд-во Самар. гос. экон. ун-та, 2017. Ч. 2. С. 250–252.

3. *Маслова Л. И.* Анализ финансовых вложений организации // Финансовые и правовые аспекты социально ориентированного инвестирования : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 17 октября 2017 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2017. С. 181–185.

4. *Шевчук О. В., Буянова Т. И.* Сравнение российской и международной практики учета финансовых инструментов и пути совершенствования учета в России // Труды Уральского государственного экономического университета: сб. науч. ст.: в 2 т. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016. Т. 2. С. 114–119.

Методика проверки контрагентов с целью минимизации налоговых рисков

Представлены способы минимизации налоговых рисков при проведении налогового контроля органами ИФНС конкретных сделок и контрагентов. Определены цель проверки, действия ответственных исполнителей, обстоятельства, повышающие налоговые риски.

Ключевые слова: налоговые риски; налоговый контроль; налоговые обязательства.

В целях минимизации налоговых рисков и исполнения требований налогового законодательства (ст. 54.1 Налогового кодекса РФ и рекомендации по ее применению согласно Письма ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@) необходимо проводить проверку контрагентов в целях проявления должной осмотрительности при их выборе и в процессе осуществления сделки.

1. Цель проверки контрагентов:

- а) убедиться, что контрагент является добросовестной организацией, ведущей реальную деятельность, заключение договора с которой не повлечет риска негативных налоговых последствий непризнания расходов в налоговом учете и заявленных Обществом налоговых вычетов;
- б) обеспечить наличие доказательной базы для ИФНС проявления должной осмотрительности Общества.

2. Перечень действий ответственных исполнителей согласно договору при проверке потенциальных контрагентов, свидетельствующих о проявлении Обществом должной осмотрительности при выборе контрагента:

- а) запросить у контрагента следующие документы:
 - свидетельство СРО о получении допуска к выполнению определенного вида работ;
 - копию бухгалтерской отчетности с отметкой ФНС за последний отчетный период;
 - документы, подтверждающие право собственности, лизинг, долгосрочную аренду соответствующей строительной техники, автотранспорта, оборудования, необходимого для выполнения работ, предусмотренных договором;
 - документы, подтверждающие приобретение продукции для выполнения обязательств по договору (копии договоров поставки, дилерских сертификатов, сертификатов качества и т. д.);

– документы, подтверждающие наличие в штате работников, свидетельства об аттестации, удостоверения о допуске (квалификации) работников (специалистов), привлекаемых к выполнению определенного вида работ;

– перечень ранее выполненных аналогичных работ за последние три года;

б) проверить сведения о контрагенте и его руководителе (либо иных должностных лицах) на официальном сайте ФНС России (<https://www.nalog.ru/>) через электронный сервис «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента».

Сервис позволяет, в частности:

– проверить является ли контрагент официально зарегистрированным юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем (государственная регистрация контрагента в ЕГРЮЛ/ЕГРИП), получить выписку из ЕГРЮЛ;

– проверить наличие/отсутствие руководителя контрагента в реестре дисквалифицированных лиц, лишенных права занимать определенные должности и участвовать в управлении организациями (ст. 3.11 КоАП РФ);

– проверить, не совпадает ли адрес контрагента с одним из адресов «массовой» регистрации. На сайте ФНС России размещаются сведения об адресах, указанных при государственной регистрации в качестве места нахождения несколькими юридическими лицами, что характерно для «фирм-однодневок».

При этом следует отметить, что сам факт адреса «массовой» регистрации организации не свидетельствует о недобросовестности контрагента. В ряде случаев регистрация могла быть в одном из бизнес-центров, где по одному адресу действительно может располагаться большое количество организаций [2]. Однако, как сказано в Письме ФНС России от 24 июля 2015 г. № ЕД-4-2/13005@, регистрация по массовому адресу является одним из признаков фирмы-однодневки.

В связи с вышеизложенным, сделки с таким контрагентом могут быть подвергнуты более тщательной проверке со стороны контролирующих органов, так как использование в хозяйственной деятельности фирм-однодневок является одним из самых распространенных способов получения необоснованной налоговой выгоды [3]:

– убедиться, что контрагент не находится в стадии ликвидации, в отношении него не принято регистрирующим органом решение о предстоящем исключении недействующих юридических лиц из ЕГРЮЛ;

– убедиться в том, что контрагент не имеет задолженности по уплате налогов, не числится в списке лиц, не предоставляющих налоговую отчетность:

– проверить информацию о контрагенте в электронном сервисе «Прозрачный бизнес» (в настоящий момент работает в тестовом режиме, информация представлена не в полном объеме), в котором можно узнать следующую информацию по контрагенту:

– сумму недоимки, задолженности по пеням, штрафам (в разрезе каждого налога, сбора, страхового взноса);

– сведения о налоговых правонарушениях с указанием штрафных санкций;

– применяемый режим налогообложения;

– об участии налогоплательщика в консолидированной группе налогоплательщиков;

– среднесписочную численность работников;

– суммы доходов и расходов по данным бухгалтерской отчетности организации;

в) проанализировать сведения о контрагенте, доступные в сети Интернет и СМИ. Рекомендуется изучить сайт контрагента, рекламные объявления, отзывы покупателей, сохранив распечатки с сайтов и другие результаты исследований;

г) обеспечить наличие информации о способе получения сведений о контрагенте при наличии доступной информации о других участниках рынка, идентичных (аналогичных) товаров, работ, услуг, с указанием источников информации для заключения договора: реклама в СМИ, рекомендации партнеров или других лиц, сайта контрагента и т.п.;

д) обеспечить наличие информации о контактных данных лиц, участвующих в переговорах при заключении договора;

е) в проект договора на поставку товара, выполнение работ, оказание услуг, предусматривающего право исполнителя привлекать третьих лиц для исполнения договора, включать в текст договора обязанность исполнителя в случае привлечения третьих лиц (субподрядчиков) письменно уведомлять об этом. Согласно пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога при соблюдении следующего условия - обязательство по сделке исполнено непосредственно лицом, являющимся стороной договора, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону.

3. *Перечень обстоятельств*, дополнительно повышающих риски налоговых претензий по сделке:

а) наличие обоснованных сомнений в возможности реального выполнения контрагентом условий договора с учетом времени, необходимого на доставку или производство товара, выполнение работ или оказание услуг; отсутствие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта;

б) контрагент по договору выступает посредником, при этом имеет признаки «проблемности», указанные выше;

в) наличие признаков, свидетельствующих согласно судебной практике о наличии признаков «фирмы-однодневки»:

наличие «массовой» регистрации;

отсутствие организации по адресу регистрации;

отсутствие персонала;

отсутствие налоговой отчетности либо ее представление с минимальными показателями;

отсутствие транспортных средств.

Соответственно, чем больше вышеперечисленных признаков одновременно присутствуют во взаимоотношениях налогоплательщика с контрагентами, тем выше степень его налогового риска [1]. Перечень действий и документов, которые могут подтвердить должную осмотрительность при выборе контрагента, не является исчерпывающим. Выводы о проявлении должной осмотрительности при выборе контрагентов в случае выявления налоговым органом недобросовестного контрагента будут сделаны ИФНС при исследовании конкретных обстоятельств.

Библиографический список

1. *Мокина Н. С., Бороненкова С. А.* Сущность и классификация рисков // Перспективы развития бухгалтерского учета, аудита, финансово-ревизионного и налогового контроля в современных условиях международной интеграции экономики: материалы V Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 10–11 октября 2014 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2014. С. 66–69.

2. *Песчанских Г. В., Козырчикова Э. Ю.* К вопросу алгоритмизации процесса производства судебно-экономических экспертиз, назначаемых при расследовании уголовных дел по налоговым преступлениям // Вестник академии экономической безопасности МВД России. 2010. № 1. С. 41–47.

3. *Попов А. Ю.* Налоговые расчеты в финансовом учете : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2019.

Проблемы взаимодействия аудиторской организации с аудируемым лицом. Открытый диалог в ходе проведения аудиторской проверки

Изложены ключевые изменения и результаты внедрения Международных стандартов аудита (МСА). Раскрыты этапы и формы взаимодействия с аудируемым лицом; описаны проблемы, возникающие в процессе этого взаимодействия.

Ключевые слова: аудит; запросы; взаимодействие; ЛОКУ; МСА; аудируемое лицо.

В ходе проведения аудита можно выделить основные этапы взаимодействия аудитора с аудируемым лицом (далее АЛ) и определить основные проблемы такого взаимодействия:

- 1-й этап – до заключения договора на проведение аудита (предварительное обсуждение условий сотрудничества);
- 2-й этап – подписание договора на проведение аудита годовой бухгалтерской отчетности или оказание аудиторских услуг;
- 3-й этап – период проведения аудита у аудируемого лица;
- 4-й этап – обсуждение результатов аудита;
- 5-й этап – выдача аудиторского заключения.

С учетом новых требований, введенных в 2017 г. Международными стандартами аудита, рассматривая процесс взаимодействия с аудируемым лицом, следует выделить существенные изменения. В сторону увеличения изменился объем запрашиваемой информации у АЛ и расширился перечень обсуждаемых вопросов¹.

Авторы выделяют несколько ключевых изменений [2]:

- добавилось взаимодействие аудитора помимо руководителя с представителем собственника (ЛОКУ);
- дополнительное доведение результатов аудита (ключевые вопросы аудита) до руководства и ЛОКУ;
- появилась обязанность аудитора информировать руководство АЛ и ЛОКУ о недостатках в системе внутреннего контроля;
- возникла обязанность у аудитора проводить мониторинг информации по результатам аудита (после выдачи аудиторского заключения,

¹ *Об аудиторской деятельности:* Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.

если аудитору стали известны факты, способные повлиять на искажение информации в подтвержденной годовой бухгалтерской отчетности);

– составление протоколов встреч во время проведения аудита для оптимизации аудиторских процедур и аудита в целом. При этом затрагиваются вопросы: планирования аудита; получения аудиторских доказательств; оценки аудиторского риска и уровня существенности; изучения и оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля; использования работы экспертов; организационные и другие вопросы.

Несмотря на то, что понимание аудируемого лица и его окружения является фундаментальным условием для обеспечения качества аудита, угроза близкого знакомства может возникнуть в результате длительного взаимодействия лица в качестве участника аудиторской группы с АЛ и его деятельностью.

Угроза личной заинтересованности может возникнуть в связи с опасением лица потерять долгосрочного клиента либо заинтересованностью данного лица в поддержании тесных личных взаимоотношений с членами руководства АЛ или ЛОКУ, что может оказать неприемлемое влияние на профессиональное суждение аудитора [1].

Результатом внедрения МСА является тесное взаимодействие аудитора с АЛ. Отчетность становится лучше, больше раскрытий, больше понимания, что нужно пользователям. Аудитор получает больше информации, есть больше возможностей для проверки достоверности.

Принцип оперативного взаимодействия аудитора с АЛ, заложенный в МСА, постепенно реализуется [3].

Клиенты начинают привыкать к новым требованиям аудита, новым шаблонам и порядку взаимодействия. В соответствии с новыми требованиями значимость угроз должна быть оценена, и при необходимости должны быть приняты меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня¹. Примерами таких мер предосторожности являются:

- ротация лица из состава аудиторской группы;
- изменение функции лица в составе аудиторской группы, либо характера и масштаба задач, выполняемых данным лицом;
- проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки работы данного лица;
- регулярные независимые внутренние или внешние проверки качества выполнения задания;

¹ МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление».

– проверка качества выполнения определенного задания в рамках проведения аудита.

Формы взаимодействия с аудируемым лицом:

– переписка (запросы аудируемому лицу и ответы);

– личные встречи представителя аудируемого лица, ЛОКУ и руководства аудиторской организацией и членов аудиторской группы.

Данные формы используются на всех этапах аудита.

Запросы предусмотрены и требованиями отдельных МСА (580 «Письменные заявления»).

Информирование о результатах аудита предусмотрено МСА 260, МСА 265, МСА 700.

В ходе аудиторской проверки АЛ необходимо ответить на ряд запросов: запрос о ЛОКУ; запрос об оценке непрерывности деятельности; запрос информации о связанных сторонах; запрос информации о крупных акционерах; запрос о соблюдении требований законов и нормативных актов; запрос информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах; запрос о событиях после отчетной даты; запрос в отношении недобросовестных действий; запрос информации о наличии или подозрениях в наличии фактов коррупции; запрос о судебных делах и претензионных спорах; запрос о допуске ценных бумаг организации к организованным торгам; запрос информации о выданных и полученных гарантиях, поручительствах и залогах; запрос об обеспечении экономической безопасности и выполнения требований проявления должной осмотрительности и добросовестности при выборе контрагента; запросы о письме-представлении; запрос информации о договорах на реализацию отходов; запрос о решениях по распределению прибыли; запрос информации о сделках с заинтересованностью (для государственных и муниципальных автономных учреждений); запрос у застройщика отчетности об осуществлении деятельности (для строительных организаций); запрос о прочей информации¹. Ответы на запросы являются обязательными.

Итогом аудита является выдача аудиторского заключения, в котором сформировано мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Проблемы взаимодействия с аудируемым лицом:

– полнота и достоверность представления информации об аудируемом лице;

¹ МСА 580 «Письменные заявления».

- своевременность представления информации согласно программе проверки;
 - возможность оперативного обсуждения текущих вопросов, возникающих в ходе проверки и результатов аудита;
 - возможность получения надлежащих аудиторских доказательств с целью выполнения требований о документировании процедур, выполненных аудитором;
 - оперативность исправления выявленных замечаний АЛ.
- Результат внедрения МСА в России:
- более эффективный механизм взаимодействия аудитора с аудируемым лицом (отчетность становится лучше, больше раскрытий, больше понимания, что нужно пользователям отчетности);
 - аудитор получает больше информации, есть больше возможностей для проверки достоверности и полноты представленной информации в ходе аудита;
 - есть возможность сравнить информацию, полученную из разных источников (аудируемое лицо, ЛОКУ, третьи лица);
 - принцип оперативного взаимодействия аудитора с АЛ, заложенный в МСА постепенно реализуется. Клиенты начинают привыкать к новым требованиям аудита, новым шаблонам и порядку взаимодействия.

Библиографический список

1. *Гайдаров К. А.* Сравнительный анализ федеральных стандартов аудиторской деятельности и МСА: вопросы контроля качества аудиторских организаций // *Аудитор*. 2014. № 6. С. 45–49.
2. *Мокина Н. С.* Современное состояние и перспективы развития рынка аудиторских услуг в Российской Федерации // *Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике* : сб. науч. ст. Пермь : ПГНИУ, 2016. Вып. 6, ч. 1. С. 147–163.
3. *Сергиенко А. Н., Чепулянис А. В.* Реформирование аудита в России. Современный этап развития // *Экономика, право и образование в условиях риска и неопределенности: тенденции и перспективы развития* : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Нижний Тагил, 25 февраля 2016 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016. С. 291–295.

В. В. Кремлева

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург);*

*Дагестанский университет народного хозяйства
(Махачкала)*

О. И. Дудина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Проблемы формирования доходов бюджетов дотационных регионов на примере Республики Дагестан

Рассмотрены положения Государственной программы социально-экономического развития Республики Дагестан. Представлен анализ бюджетной обеспеченности регионов-доноров и крупных дотационных регионов. Раскрываются проблемы, препятствующие росту собственных доходов Республики Дагестан; предложены пути их решения.

Ключевые слова: дотации; налоговые доходы; бюджетная обеспеченность.

Проблема зависимости от федерального бюджета остро стоит во всех республиках Северо-Кавказского федерального округа (СКФО), в частности Республике Дагестан (РД). В 2019 г. РД занимает первое место в России по объему выделяемых дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности. Причина – низкий налоговый потенциал [3]. Сегодня Республика находится также в самых первых рядах по объему получаемых межбюджетных трансфертов из федерального бюджета после Камчатского края, Республики Тыва, Якутии.

Всего дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности предусмотрено в 2019 г. в размере 675 260 млн р. на СКФО. Если сравнивать объем выделяемых средств на душу населения с другими регионами, то Дагестан уступает Камчатскому краю, Республике Тыва, Якутии.

Только на госпрограмму социально-экономическое развитие Республики Дагестан на 2016–2025 гг. выделено бюджетных средств 24 млрд р., на 2019 г. – 770 млн р. (см. таблицу). Вся программа «Развитие Северо-Кавказского федерального округа»¹ предусматривает выделение в 2019 г. 14 млрд р. Общий объем бюджетных ассигнований федерального бюджета на все республики СКФО на 2013–2025 гг. составляет 264 млрд р.

¹ *Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Развитие Северо-Кавказского федерального округа»:* постановление Правительства РФ от 15 апреля 2014 г. № 309 (ред. от 11 февраля 2019 г.).

**Целевые показатели программы
«Социально-экономическое развитие Республики Дагестан»**

Показатель	Цели к 2020 г. и к 2025 г.
Количество рабочих мест	К 2020 г. – до 425 ед., к 2025 г. – до 1 565 ед.
Количество созданных высокопроизводительных рабочих мест	К 2020 г. – до 390 ед., к 2025 г. – до 1 450 ед.
Увеличение объема инвестиций (за исключением бюджетных инвестиций), направленных на реализацию инвестиционных проектов в рамках подпрограммы (нарастающим итогом)	К 2020 г. – до 1 675,4 млн р., к 2025 г. – до 18 448 млн р.
Снижение безработицы (по методологии Международной организации труда)	В среднем за год к 2020 г. до 10%, к 2025 г. – до 9%
Решение задач: обеспечить техническую готовность объекта, финансируемого за счет субсидий, до 67% к 2021 г.	Соблюдение сроков выполнения работ по строительству очистных сооружений канализации в г. Дербенте
повысить уровень технической готовности объекта, финансируемый с помощью субсидии, – 100%	Соблюдение сроков выполнения работ по строительству объектов инфраструктуры в 9 населенных пунктах, в том числе наружных сетей канализации и канализационных очистных сооружений
Техническая готовность объектов, реализованных в рамках мероприятий по защите объектов капитального строительства от чрезвычайных ситуаций природного характера	Уровень – 100%

15 ноября 2019 г. опубликован перечень субъектов РФ, не являющихся получателями дотаций¹ на выравнивание бюджетной обеспеченности: Республику Татарстан; Калужскую, Ленинградскую, Московскую, Самарскую, Сахалинскую, Свердловскую и Тюменскую области; г. Москва; г. Санкт-Петербург; Ненецкий АО; Ханты-Мансийский АО – Югра; Ямало-Ненецкий АО.

¹ Об утверждении перечней субъектов Российской Федерации в соответствии с положениями пункта 5 статьи 130 Бюджетного кодекса Российской Федерации: приказ Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 1032.

Также опубликован список самых дотационных регионов, которые в последние два года имели 40% дотаций от поступлений в их консолидированный бюджет. Республика Дагестан в данном списке на втором месте по причине большого количества жителей среди всех таких регионов: Республика Алтай, Республика Дагестан, Республика Ингушетия, Республика Тыва, Чеченская Республика, Камчатский край.

На Республику Дагестан, Якутию и Камчатку приходится около 27% всех дотаций.

У Кабардино-Балкарской Республики наибольший рост дотаций с 2017 г. – 38%. На четверть возросли объемы дотаций в 11 регионах России. У 50 субъектов из 72 дотационных возросли объемы поступлений из федеральной казны; у 22 они, соответственно, сократились.

Общий объем дотаций по выравниванию бюджетной обеспеченности субъектам РФ в 2019 г. составил около 675 млрд р. – рост на 4% по сравнению с прошлым годом¹. Дагестан, как и остальные республики СКФО, имеет самый низкий уровень бюджетной обеспеченности (рис. 1).

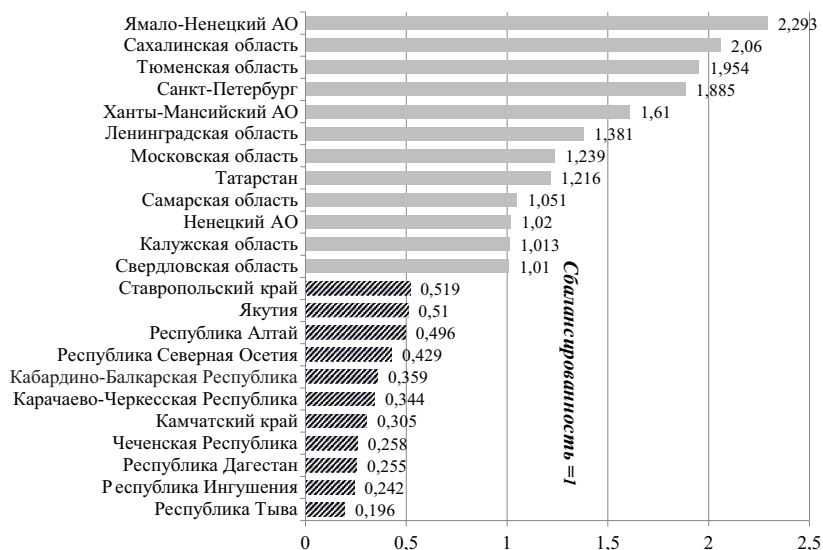


Рис. 1. Бюджетная обеспеченность регионов-доноров и крупных дотационных регионов²

¹ О федеральном бюджете на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов: Федеральный закон от 29 ноября 2018 г. № 459-ФЗ (ред. от 18 июля 2019 г.).

² Расчет распределения межбюджетного трансферта между субъектами Российской Федерации. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=124762&page_id=2104&popup=Y&area_id=4.

Рост количества рабочих мест в регионах является основой для экономического роста, и, следовательно, для увеличения налогового потенциала. Интересно заметить, что за последние 3 года (с 2016 по 2018 г.) в регионах-донорах с максимальной бюджетной обеспеченностью наблюдается снижение рабочих мест. Например, Свердловская область потеряла за этот период 101 тыс. рабочих мест, а в самых дотационных регионах, таких, как Республика Дагестан, наоборот, количество рабочих мест выросло на 54,8 тыс., Чеченская Республика – +30,8 тыс., Ингушетия – +27,6 тыс.)¹.

Несмотря на рост рабочих мест, республики СКФО остаются в лидерах среди получателей дотаций. Дагестан, например, получит из федерального бюджета в 2019 г. около 66 млрд р., на 7,2 млрд больше 2018 г.

Очевидно, что рабочих мест недостаточно для увеличения налогового потенциала региона. НДС является первым источником налоговых доходов в субъектах РФ. 72% налогооблагаемых граждан – занятые в государственном секторе, имеющие официальную заработную плату. Малый бизнес и практически весь частный сектор налоги не платил и не платит. Как следствие этого – низкий уровень безналичных расчетов, теневая экономика [1]. На фоне депрессивности экономики мы получаем убыточность предприятий практически во всех секторах.

Нефинансовые организации региона в целом закончили с убытком I квартал 2019 г. Особенно это касается торговли, обеспечения электричеством и газом, обрабатывающих производств. Лишь отрасль государственного управления, социальное обеспечение и военная безопасность показали прибыль (рис. 2).

Ситуация усугубляется тем, что уровень просроченной задолженности банкам нефинансового сектора увеличился с 60 до 70%. Не все показатели, характеризующие потенциал развития и налоговый потенциал, РД находятся в стадии роста. Рассмотрим некоторые из них²:

– динамика производства в январе–июле 2019 г.: –25,4% г/г (7-е место в СКФО и 85-е – в РФ);

– динамика производства сельскохозяйственной продукции в январе–июле 2019 г.: +1,3% г/г (5-е место в СКФО и 38-е – в РФ);

¹ Дагестан в числе лидеров страны по росту рабочих мест. URL: https://news.rambler.ru/community/42_034334/?utm_content=news&utm_medium=read_more&utm_source=copylink.

² Решение Банка России по ключевой ставке: региональный аспект : доклад 3 октября 2019 г. Управляющего отделением – Национальным банком по Республике Дагестан Южного главного управления Центрального банка Российской Федерации В.И. Черния. Доклад.

- динамика объема выполнения строительных работ в январе–июле 2019 г.: -3,1 % г/г (3-е место в СКФО и 43-е – в РФ);
- динамика оборота розничной торговли в январе–июле 2019 г.: +2.2% г/г (1-е место в СКФО и 33-е – в РФ);
- динамика розничной торговли в январе–июле 2019 г.: +2.2% г/г (1-е место в СКФО и 33-е – в РФ).

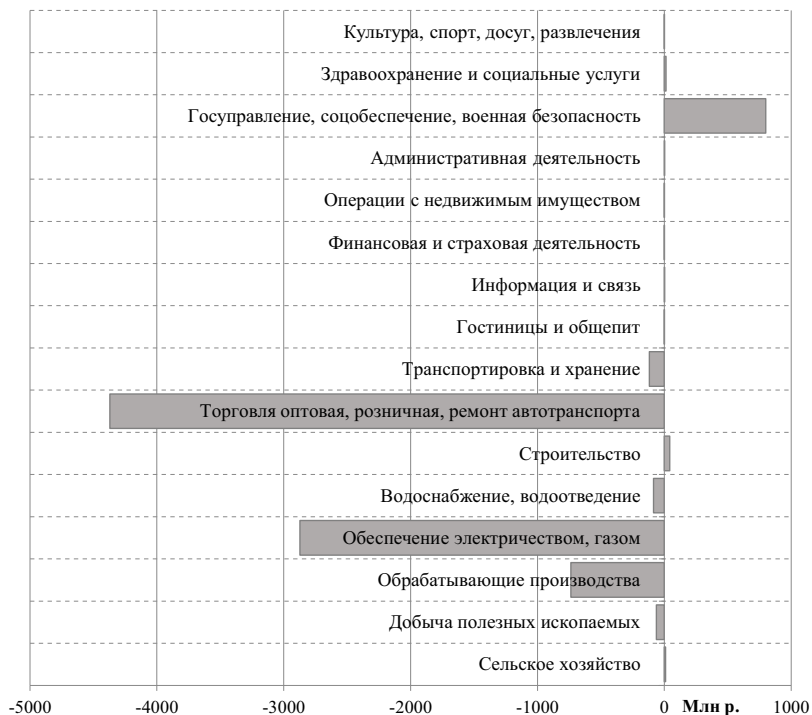


Рис. 2. Сальдо прибылей и убытков организаций в Республике Дагестан по видам экономической деятельности в I квартале 2019 г.¹

Без легализации предпринимательской деятельности, а также финансового оздоровления существующих крупных предприятий рост налоговых доходов невозможен.

В заключение отметим, что только систематизировав острые проблемы, препятствующие росту налогов в РД, можно выработать направления их решения. Силовые методы вывода предпринимателей из «тени» менее эффективны, чем какая-либо система мотивации к до-

¹ Социально-экономическое положение Республики Дагестан: аналит. обзор / Росстат. Январь–апрель 2019 г.

бровольной регистрации предпринимателей, например освобождение новых зарегистрированных предпринимателей от проверок на определенное время, налоговые льготы и т. п. [2]. В республике практически отсутствует региональная банковская система: всего три региональных кредитных организации, в том числе у одной из них в настоящее время проходит процедура ликвидации (отзыв лицензии).

Библиографический список

1. *Кремлева В. В., Тажудинова Д. А.* Проблема доступности банковских услуг в отдаленных регионах Республики Дагестан // Вопросы структуризации экономики. 2019. № 1. С. 96–101.

2. *Нечухина Н. С., Полозова Н. А.* Инструменты обеспечения финансовой составляющей системы сбалансированных показателей бизнес-процессов инновационной экономики // Проблемы и тенденции развития инновационной экономики: международный опыт и российская практика: материалы VII Междунар. науч.-практ. конф. (Уфа, 22 октября 2018 г.). Уфа : УГНТУ, 2018. С. 15–19.

3. *Экономика Республики Дагестан: от депрессивности к новым ступеням развития / В. В. Кремлева, П. А. Магомедова, Х. О. Османовна, А. М. Шахбанова.* Махачкала : Алеф, 2018.

Н. М. Кучукова

*Уфимский государственный нефтяной технический университет
(Уфа)*

Предотвращение незаконных механизмов налоговой оптимизации в ходе налогового аудита

Представлен анализ такого инструмента предотвращения незаконных механизмов налоговой оптимизации, как аудит налогообложения. Определена роль аудитора, который осуществляет консультативную деятельность, обеспечивая налоговую безопасность предприятия. Особый акцент сделан на запрете на уменьшение налоговых обязательств в результате искажения сведений о фактах хозяйственной деятельности.

Ключевые слова: аудит налогообложения; необоснованная налоговая выгода; должная осмотрительность.

В современных условиях налоговый аудит является одним из наиболее востребованных и значимых специальных аудиторских заданий. Место налогового аудита в современной системе экономических отношений, а также его роль в ближайшем будущем, очевидно связаны с тем, что масштабах государства налоговый аудит, является именно тем инструментом, который сможет повысить эффективность фискальной

политики страны посредством осуществления контроля собираемости налогов и обеспечения налоговой безопасности предприятий [2].

Аудитор осуществляет консультативную деятельность по профессиональным вопросам и может проверить, предупредить о правомерности уменьшения налоговой базы, выявить деловую цель сделки и в идеале помочь сформулировать ее заранее [1].

Особенно актуальной аудиторская проверка налогообложения выглядит в свете действующей с августа 2017 г. ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», которая устанавливает запрет на уменьшение налоговых обязательств в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни. Ранее ФНС руководствовались критериями, изложенными в постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53. Этот документ ввел понятие необоснованной налоговой выгоды и описал признаки, которые могут на нее указывать. Также упоминалась должная осмотрительность, которую необходимо проявлять при выборе контрагента. При этом отсутствие должной осмотрительности рассматривалось как повод признать налоговую выгоду необоснованной [3]. По тем сделкам, которые, по мнению налоговиков, были совершены с целью сокрытия налогов, могли аннулировать расходы и вычеты НДС.

Теперь в ст. 54.1 НК РФ указаны случаи, когда запрещено уменьшать облагаемую базу и сумму налогов к уплате. Например, если уменьшение является результатом умышленного искажения сведений о фактах хозяйственной жизни и объектах налогообложения, если налогоплательщик сознательно отразил в учете неверную информацию, применил неправильную налоговую ставку, льготу или выбрал не тот налоговый режим. В противном случае нужно признать не искажение сведений, а методологическую ошибку. Также не может считаться доказательством вины организации подписание первичных документов неустановленным или неуполномоченным лицом; нарушение контрагентом организации законодательства о налогах и сборах.

Предприятия получили возможность законно минимизировать налоги при совершении не запрещенных законодательством сделок. Но при этом разрешено уменьшать облагаемую базу и сумму налога к уплате при одновременном соблюдении двух условий: если целью сделки или операции не является неуплата, зачет или возврат налога, и во-вторых, если обязательство по сделке исполнено лицом, которое является стороной договора.

Особенно тяжелым ударом для добросовестных налогоплательщиков является то, что ст. 54.1 не предусматривает «налоговой реконструкции», налоговый орган не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции.

Таким образом, задачей аудитора является проверка договоров, первичных документов, выявление реального исполнителя и цели сделки. Следует исключить схему, когда деньги переводятся фиктивному поставщику, а потом нелегально возвращаются покупателю. Очевидно, что подобные операции не дают права на вычеты и расходы.

Аудиторы должны провести осмотр территории, сопоставить объем товара с размерами склада, а закупленный товар с производственной программой.

Необходима тщательная проверка контрагента, причем следует обратить внимание, есть ли у него в Уставе данный вид деятельности (ОКВЭД), имеются производственные активы, трудовой персонал, необходимый для осуществления заключенного договора. При этом важно не допустить создание формального документооборота между сторонами для минимизации расходов и необоснованного получения налоговых вычетов.

Таким образом, аудитор может проверить разумную хозяйственную цель сделки. При этом важно, что предприятие будет застраховано от методологической и правовой ошибки и избежит обвинения в искажении сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах налогообложения. Под искажением следует понимать именно умышленные, сознательные действия налогоплательщика. Доказать такой характер действий должны налоговики.

Библиографический список

1. *Плотникова Е. М., Поведишиникова С. В.* Проблемы мошенничества в практике аудита // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита: материалы XI Всерос. молодежной науч.-практ. конф. (Курск, 25–26 апреля 2019 г.). Курск : ЮЗГУ, 2019. С. 344–347.

2. *Попов А. Ю.* Налоговые расчеты в финансовом учете : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2019.

3. *Слесарева Е. Ю., Сергиенко А. Н.* Оптимизация налогообложения предприятий // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития: материалы X Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 15 апреля 2019 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2019. С. 109–111.

Д. Г. Лебедев, О. В. Мустафина
Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Финансовый контроль и контроллинг в учетно-аналитическом обеспечении экономической безопасности предприятия

Статья посвящена анализу актуальных дискуссионных аспектов обеспечения экономической безопасности предприятия, таких как возрастающая роль функций финансового контроля и контроллинга, а также расширение возможностей учетно-аналитической работы в учетно-аналитическом обеспечении (УАО) экономической безопасности. Сделан вывод: благодаря четкой организации УАО снижаются риски невыполнения плановых показателей; вовремя принимаются управленческие решения, нацеленные на повышение экономической эффективности деятельности предприятий.

Ключевые слова: контроль; контроллинг; учетно-аналитическое обеспечение; экономическая безопасность; предприятие; функция управления.

Экономическая безопасность предприятия на сегодняшний день является дискуссионным аспектом споров и научных обсуждений. По мнению многих ученых и финансовых менеджеров практиков, экономическая безопасность предприятия рассматривается с различных позиций. Базовым условием экономической безопасности, по нашему мнению, является финансовая составляющая, которая зависит от учетно-аналитического обеспечения (УАО), что обусловлено практикой учетно-аналитической работы и ФЗ №402 «О бухгалтерском учете», в соответствии с которыми финансовый менеджмент предприятия обязан осуществлять контроль за фактами финансово-хозяйственного процесса по средствам внутреннего финансового контроля.

На сегодняшний день УАО является необходимой и обязательной составляющей любого учетного процесса, и экономическая безопасность не исключение. УАО – система, объединяющая финансово-хозяйственные процессы, которые обеспечиваются различными видами учета с целью сбора, регистрации и обобщения учетной информации [5].

Финансовый контроль становится ведущим элементом в УАО экономической безопасности предприятия и понимание его сущности, определяется базовым содержанием понятия «контроль».

В научной литературе выделяется тенденция употребления исследуемого понятия с различных дифференцированных позиций. По мнению Н.П. Ефимова, контроль – это процесс, обеспечивающий функционирование систем в соответствии с принятыми управленческими

решениями, которые направлены на достижение целей деятельности. Н. Д. Погосян, определяет контроль как совокупность регулярных и непрерывных процессов, посредством которых их участники в легитимной форме обеспечивают эффективное функционирование государственного сектора, а также деятельности иных хозяйствующих субъектов, независимо от форм собственности. Авторский коллектив С. О. Шохин и Л. И. Воронина характеризуют контроль, как функцию финансового управления в достижении экономической безопасности предприятия, которая представляет собой систему наблюдения и проверки соответствия управленческих решений. В. Г. Афанасьев понимает контроль как вид деятельности по наблюдению и проверке соответствия процесса функционирования предприятия плановым показателям (индикаторам).

Таким образом, достаточно часто, контроль рассматривается одной из функций финансового управления, что является видом деятельности, имеет целевую направленность, определенное содержание и способы осуществления.

Существуют различные виды контроля, при этом каждый характеризуется следующими элементами: 1) субъект контроля; 2) объект контроля; 3) предмет контроля; 4) цель контроля; 5) задачи контроля; 6) принципы контроля; 7) методы контроля; 8) техника и технология контроля; 9) процесс контроля [2].

Исследуя экономическую литературу, авторы пришли к выводу, что достаточно часто встречаются следующие виды контроля:

1) экономический, который изучает факторы и выявляет резервы повышения рационального использования ресурсов предприятия;

2) хозяйственный контроль, который представляет систему наблюдения и проверки результатов деятельности;

3) административный контроль – система обеспечения соответствия нормам действующего законодательства и локальных нормативных актов;

4) технический контроль, предполагающий соблюдение технологии производства.

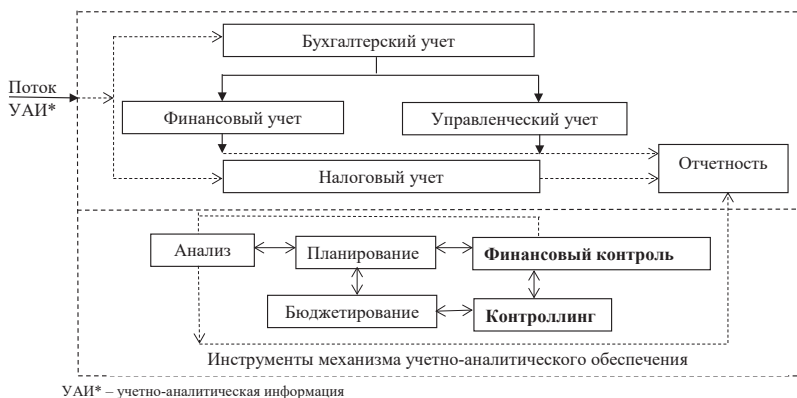
Перечисленные виды контроля характеризуют отдельные аспекты финансово-хозяйственной деятельности, при этом вся информация обобщается в денежной оценке в УАО, и в этой связи можно говорить о финансовом контроле.

Современные ученые рассматривают финансовый контроль как способ обеспечения законности в финансовой сфере и достоверности учетных данных, представленных в бухгалтерской отчетности, что обеспечивает экономическую безопасность предприятия. Финансовый

контроль, по мнению многих специалистов, является одним из рычагов общего, финансового управления и обеспечения экономической безопасности. И. А. Бланк подчеркивает, что финансовый контроль – процесс проверки исполнения и обеспечения реализуемых управленческих решений [1].

В МСФО контроль определяется как возможность управлять финансовой и хозяйственной политикой для получения экономических выгод, что является критерием обеспечения экономической безопасности. Д. Хан в отношении финансового контроля определяет документирование фактических показателей, их сравнение для определения результативности [6, с. 32].

На рисунке определено место финансового контроля в общем механизме УАО экономической безопасности предприятия.



УАИ* – учетно-аналитическая информация

Место финансового контроля в УАО экономической безопасности предприятия

Представленная модель демонстрирует наглядность финансового контроля в общем механизме учетно-аналитической работы и УАО экономической безопасности. В практике учетно-аналитической работы предприятия, финансовый контроль организуется в трех основных формах:

1-я форма – предварительный финансовый контроль, в ходе которого проверяется обоснованность принимаемых бизнес-планов и бюджетов;

2-я форма – текущий финансовый контроль обеспечивает системный контроль реализации бизнес-планов и бюджетов;

3-я форма – последующий финансовый контроль осуществляется по итогам реализации бизнес-планов и бюджетов.

Повышению эффективности финансового контроля способствует контроллинг, который обеспечивает базу для реализации функций менеджмента и используется в процессе учетно-аналитической работы [4]. Контроллинг – это новое явление в теории и практике учетно-аналитической работы и УАО. По мнению Н.С. Нечухиной, контроллинг на сегодняшний день становится инструментом, который интегрирует учет, планирование и маркетинг, в единую самостоятельную систему (или подсистему) [3]. Контроллинг в УАО экономической безопасности предприятия должен способствовать повышению эффективности принимаемых управленческих решений с целью снижения финансового риска и обеспечения соответствующего (устойчивого) финансового состояния.

Таким образом, в настоящее время возникает необходимость проработки теоретических и методологических аспектов в отношении построения УАО экономической безопасности предприятия, что определяется необходимостью стратегического развития для выполнения социально-экономических целей и задач, сформулированных правительством РФ.

Библиографический список

1. *Бланк И. А.* Финансовый менеджмент : учебный курс. 2-е изд., перераб. и доп. Киев : Эльга; Ника-Центр, 2005.
2. *Мельник М. В., Пантелеев А. С., Звездин А. Л.* Ревизия и контроль : учеб. пособие / под ред. М. В. Мельник. 2-изд., стер. М. : КноРус, 2006.
3. *Нечухина Н. С.* Контроллинг как инструмент управления предприятием // Известия УрГЭУ. 2009. № 4(26). С. 103–108.
4. *Нечухина Н. С., Ковалева Е. Б.* Классификация учетных событий в системе контроллинга // Экономический анализ: теория и практика. 2010. № 7(172). С. 41–47.
5. *Нечухина Н. С., Мустафина О. В.* Развитие теории и методологии управленческого учета в учетно-аналитическом обеспечении управления // Вестник ЮУрГУ. Сер.: Экономика и менеджмент. 2019. Т. 13, № 2. С. 131–138. DOI: 10.14529/em190216.
6. *Хан Д. П.* Планирование и контроль: концепция контроллинга / под ред. и с предисл. А. А. Турчака и др. М. : Финансы и статистика, 1997.

О направлении развития функций внутреннего аудита в коммерческом банке

Рассмотрены функции внутреннего аудита коммерческого банка. Раскрыта его роль по сравнению с другими видами контроля банковской деятельности. Исходя из опыта проведения внутреннего контроля в конкретном банке показана необходимость включения в корпоративное управление дополнительных функций.

Ключевые слова: функции; внутренний аудит; аудиторские проверки; преимущества; методика.

Внутренний аудит в последние годы активно развивается в крупных компаниях и организациях как эффективная форма контроля достоверности бухгалтерской отчетности и системы менеджмента по управлению предприятием. Услуги внутренних аудиторов рассматриваются как дополнительные ресурсы, помогающие осуществлять функции по корпоративному управлению организацией.

Коммерческие банки являются активными элементами рыночной экономики, относятся к классу сложных систем, выполняют роль посредника в движении денежных средств от кредиторов к заемщикам, от продавцов к покупателям. «Деятельность банков затрагивает практически все хозяйствующие субъекты, население и государство, что определяет сложность структуры и высокий уровень риска деятельности банков» [1]. Сложность и рискованность банковской деятельности, значимость банка для развития экономики обусловили необходимость проведения всестороннего контроля их деятельности с различных позиций.

Со стороны Центрального Банка России проводится пруденциальный надзор за деятельностью коммерческих банков через систему обязательных экономических нормативов, а также инспекционные проверки на местах. «Дистанционный надзор или проверка и анализ отчетности позволяют заранее выявить проблемы, которые могут вызвать риск неплатежеспособности банка и вероятность его банкротства» [4]. Для банков обязательной процедурой является внешний аудит, проводимый сторонней независимой аудиторской организацией, которая в заключении по результатам проверки выражает свое мнение о достоверности данных годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Однако, как показывает практика, развитие и эффективность конкретного банка, ориентированного на удовлетворение потребностей своих клиентов и предоставление качественных банковских услуг

во многом зависит от уровня корпоративного управления и постановки в банке системы внутреннего контроля.

Положением Банка России от 16 декабря 2003 г. №242-П (в ред. от 4 октября 2017 г.) «Об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах» определено, что система внутреннего контроля состоит из службы внутреннего аудита и службы внутреннего контроля, функции которых четко определены и практически не пересекаются (см. таблицу).

Сравнительная характеристика функций служб внутреннего аудита и внутреннего контроля коммерческого банка

Функции внутреннего аудита	Функции внутреннего контроля
1. Проверка и оценка эффективности внутреннего контроля в целом; выполнение решений органов управления кредитной организацией (общего собрания акционеров), совета директоров (наблюдательного совета), исполнительных органов кредитной организации	1. Выявление комплекс-риска, т. е. риска возникновения у кредитной организации убытков из-за несоблюдения законодательства РФ, внутренних документов банка, стандартов саморегулируемых организаций (если такие стандарты и правила являются обязательными для кредитной организации)
2. Проверка эффективности методологии оценки банковских рисков и процедур управления банковскими рисками, установленных внутренними документами банка	2. Учет событий, связанных с регуляторным риском; определение вероятности их возникновения и количественная оценка возможных последствий
3. Проверка надежности функционирования системы внутреннего контроля за использованием автоматизированных информационных систем, включая контроль целостности баз данных и их защиты от несанкционированного доступа	3. Мониторинг регулярного риска, в том числе анализа внедряемых кредитной организацией новых банковских продуктов, услуг и планируемых методов их реализации на предмет наличия регуляторного риска
4. Проверка и тестирование достоверности, полноты и своевременности бухгалтерского учета и отчетности, а также надежности (включая достоверность, полноту и своевременность) сбора и представления информации и отчетности	4. Мониторинг эффективности управления регуляторным риском. Участие в разработке внутренних документов по управлению регуляторным риском

Функции внутреннего аудита	Функции внутреннего контроля
5. Проверка применяемых способов (методов) обеспечения сохранности имущества кредитной организации	5. Анализ экономической целесообразности заключения договоров с юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями на оказание услуг и (или) выполняемых работ, обеспечивающих кредитные организации банковских операций (аутсорсинг)
6. Оценка экономической целесообразности и эффективности совершаемых банком операций и других сделок	6. Участие в разработке внутренних документов, направленных на противодействие коммерческому подкупу или коррупции
7. Другие вопросы, предусмотренные внутренними документами кредитной организацией	7. Служба внутреннего контроля вправе осуществлять иные функции, связанные с управлением регуляторным риском, предусмотренные внутренними документами кредитной организации

Этим же положением учреждена организационная форма проведения внутреннего аудита. Установлено, что служба внутреннего аудита должна состоять из служащих, входящих в штат сотрудников кредитной организации, при этом не допускается передача функций внутреннего аудита коммерческого банка другой сторонней организации кроме отдельных случаев, когда другая организация входит в состав той же банковской группы.

В банковской группе головная кредитная организация обязана обеспечить единство подходов к организации, методике и процедурам проведения аудита во всех организациях банковской группы.

Согласно действующим нормативным актам Банка России в ПАО «БАНК УРАЛСИБ» внутренний аудит осуществляется Департаментом внутреннего аудита, в составе которого имеются управление методологии и управление планирования внутреннего аудита. Департаментом разработан и утвержден «Регламент координации деятельности» подразделений внутреннего аудита дочерних обществ и организаций ПАО «БАНК УРАЛСИБ», который является обязательным для исполнения всеми организациями, входящими в ПАО.

Регламент устанавливает порядок координации Департаментом деятельности подразделений отдельных по различным направлениям, в том числе таким, как:

- 1) организация работы подразделений и планирование их деятельности;
- 2) проведение внутренних аудиторских проверок;
- 3) формирование отчетности подразделений внутреннего аудита.

На уровне ПАО «БАНК УРАЛСИБ» разработана и утверждена Инструкция о проведении внутренних аудиторских проверок. Реализация функций внутреннего аудита осуществляется как с помощью автоматизированных процедур, так и с помощью процедур, выполняемых вручную. Программный контроль (мониторинг) отдельных функций внутреннего аудита (например, в табл. функции 3 и 4) проводится на постоянной основе и выполняется руководством и служащими различных подразделений.

По результатам проведенных аудиторских процедур члены аудиторской группы формируют замечания, подтвержденные аудиторскими доказательствами, и формулируют риски, выявленные в деятельности объекта проверки, а также подготавливают отчет по результатам проверки.

Отчет по результатам проверки является документом, составляющим коммерческую тайну ПАО «БАНК УРАЛСИБ», и его использование осуществляется в соответствии с требованиями внутренних документов ПАО по защите конфиденциальной информации. В отчете приводится информация об уровне качества исполнения банковских операций и других сделок, в том числе информация:

- об эффективности деятельности структурных подразделений;
- об исполнении поручений генерального директора Общества по итогам аудиторских проверок.

Одной из наиболее значимых является информация об оценке эффективности системы внутреннего контроля и, как следствие, об оценке эффективности исполнительных органов управления банком с позиции собственников, а также рекомендации по вопросам повышения эффективности управления банком для обеспечения устойчивости его развития.

В настоящее время большинство методик оценки эффективности деятельности коммерческих организаций, в том числе кредитных, основываются на использовании традиционных оптимизационных и статистических методах анализа [2].

Оценка, как правило, производится по системе отобранных коэффициентов, которые рассчитываются по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности и бывает не всегда объективной. В связи с этим особую актуальность приобретает разработка и использование нового методического инструментария оценки эффективности деятельности организации, базирующихся на иных подходах.

Одним из наиболее популярных инструментов в последние годы является оценка эффективности деятельности организации на основе оценки ее кредитоспособности с позиции потребителя (продукции, работ, услуг) с помощью индекса NPS (Net Promoter Score) – индекса лояльности клиентов.

Данная методика является инструментом, который позволяет совершенствовать управление качеством услуг и повышать эффективность деятельности организации за счет развития ее конкурентных преимуществ.

Как отмечается в работе [3] значение индекса NPS для организации заключается в информационной составляющей, которая оказывает влияние на: развитие бизнеса (увеличение бизнеса и улучшение конкурентной рыночной позиции), работу с персоналом (повышение квалификации сотрудников и повышение качества их работы), повышение качества взаимодействия с клиентами (потребителями).

Перспективность и важность для повышения конкурентоспособности на финансовом рынке и эффективности деятельности банка методики «индекс NPS» определяют целесообразность ее включения (по мнению авторов) либо как отдельную функцию внутреннего аудита, либо в качестве дополнения к функции 6 (см. таблицу).

Библиографический список

1. *Жарковская Е. П.* Финансовый анализ деятельности коммерческого банка : учебник. М. : Омега-Л, 2015.
2. *Сонин А.* Внутренний аудит для успешной компании. М. : Ин-т внутр. аудиторов, 2016.
3. *Финансовый анализ банковской деятельности: учеб. пособие и практикум. Стандарт третьего поколения / И. Е. Власова, Т. Ю. Девятова, Л. И. Маслова; под общ. ред. Л. И. Масловой.* Екатеринбург : Ажур, 2019.
4. *Щербакова Г. Н.* Анализ и оценка банковской деятельности (на основе отчетности, составленной по российским и международным стандартам). М. : Вершина, 2007.

Различия в интересах пользователей бухгалтерской финансовой информации

Рассмотрены различия интересов пользователей бухгалтерской финансовой отчетности. Приведена классификация пользователей на основе их интересов. Представлены результаты изучения интересов внутренних и внешних пользователей.

Ключевые слова: пользователи; бухгалтерская финансовая отчетность; информация.

Бухгалтерская финансовая отчетность является важнейшей информацией о финансовом положении организации, позволяющей ее пользователям принимать своевременные и верные управленческие решения. Всех пользователей бухгалтерской финансовой информации можно разделить на две группы: внешние и внутренние [2]. Основное различие данных пользователей в интересах рассмотрения бухгалтерской финансовой отчетности.

Классификация пользователей отчетности приведена на рисунке.

Пользователи			
<i>Внутренние:</i>	<i>Внешние</i>		
	<i>1-я группа</i>	<i>2-я группа</i>	<i>3-я группа</i>
Апарат управления организацией (генеральный директор, дирекция и т.д.). Собственники организации. Руководители внутренних подразделений и специалисты организации	Настоящие и потенциальные инвесторы. Кредиторы. Поставщики. Покупатели	Налоговые органы. Профессиональные участники фондового рынка. Органы управления экономикой. Аудиторские фирмы	Органы статистики. Арбитраж и др.

Классификация пользователей бухгалтерской финансовой отчетности¹

Для внутренних пользователей информация необходима для принятия управленческих решений на всех уровнях. В первую очередь данная группа пользователей финансовой информации заинтересована в развитии организации, максимизации прибыли, доходов и дивидендной политике. Целью руководства организации является обеспечение стабильности финансового положения организации и динамическое развитие ее хозяйственной деятельности [3].

¹ Пользователи бухгалтерской (финансовой) информации. URL: https://studme.org/1580011923808/buhgalterskiy_uchet_i_audit/polzovateli_buhgalterskoy_informatsii.

Рассматривая *первую группу* внешних пользователей финансовой информации, можно сделать вывод, что данные пользователи изучают данные для определения финансового положения рассматриваемой организации.

Интерес инвесторов проявляется в рассмотрении информации для принятия решений о покупке, либо продаже акций организации, выбора инвестиционных решений и возможности реализации определенной инвестиционной программы. Кредиторы заинтересованы в кредитоспособности организации, обеспечивающей возврат заемных средств. Поставщики и покупатели, изучая финансовую информацию, могут сделать вывод о платежеспособности организации и принимать решения о налаживании деловых связей.

Ко *второй группе* пользователей финансовой информации относят пользователей, не имеющих прямого финансового интереса, но при этом тесно связаны с обеспечением защиты интересов первой группы внешних пользователей информации [1].

Необходимость изучения налоговыми органами бухгалтерской финансовой отчетности организации является контроль за нормативным обеспечением, а также наблюдение за своевременностью и правильностью налоговых отчислений и сборов организацией. Профессиональным участникам фондового рынка данная информация необходима для допуска акций к котировке и определению их рейтинга.

Органам управления экономикой бухгалтерская финансовая отчетность помогает в определении налоговой политики, распределении национального дохода, а также регулировании деятельности компаний.

Аудиторским фирмам бухгалтерская финансовая отчетность необходима для проведения аудиторской проверки и дачи аудиторского заключения, подтверждающего либо опровергающего действительность данной информации с целью соответствия законодательству и общепринятым правилам учета.

К *третьей группе* внешних пользователей бухгалтерской финансовой отчетности относят арбитражные суды и федеральное управление по делам неплатежеспособности, принимающие решения о банкротстве и назначении процедур санации. К данной группе относят пользователей, которые не имеют финансового интереса при изучении отчетности организации, а также органы статистики, изучающие отчетность для составления статистической информации, данных и сводок.

Можно сделать вывод: бухгалтерская финансовая отчетность является важнейшим источником информации для различных групп пользователей, что, в свою очередь, позволяет им определять необходимые действия и принимать управленческие решения.

Библиографический список

1. *Бороненкова С. А., Гузун Л. Г.* Пользователи информации о деловой активности хозяйствующего субъекта // Развитие аудита, бухгалтерского учета, государственного финансового контроля и надзора в Российской Федерации : материалы Всерос. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 5–6 октября 2017 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2018. С. 32–35.

2. *Буянова Т. И., Власова И. Е.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2018.

3. *Кузьмина М. С.* Система учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений пользователями отчетности : автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2015.

Н. А. Мезенин

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Практические аспекты применения в аудиторской деятельности Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»

Раскрыт порядок оценки рисков, связанных с легализацией доходов, полученных преступным путем. Описаны проблемы выявления вышеуказанных рисков аудиторами при проведении проверок хозяйствующих субъектов.

Ключевые слова: аудит; легализация доходов; отмывание доходов; риск.

На современной стадии развития аудита в России, в связи ужесточением контроля за денежным оборотом, все больше возникает потребность в разработке действенной системы идентификации и передачи информации в надзорные органы о фактах легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем [2]. Для этих целей уже имеется ряд законодательных и нормативно-правовых актов.

Обязанность аудиторов заключается в оценке как ранее совершенных хозяйственных операций, так и операций, которые будут совершены в будущем, с целью выявления фактов (событий) связанных с легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем [3].

Аудитор должен установить наличие (отсутствие) фактов (событий) с точки зрения рисков легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, исходя из:

- 1) отраслевой принадлежности аудируемого лица;
- 2) специфики сектора экономики, в котором аудируемое лицо осуществляет деятельность;
- 3) иных особенностей деятельности аудируемого лица;
- 4) результатов национальной оценки рисков легализации (отмывании) доходов;

5) имеющихся типологий легализации (отмывании) доходов;

6) имеющихся у аудитора аудиторских доказательств.

Данные риски поделены на три категории: страновые, клиентские, операционные.

По страновым рискам аудиторам рекомендуется при формировании профессионального суждения учитывать:

1) наличие у аудируемого лица надлежащей системы внутреннего контроля по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем;

2) наличие разного рода эмбарго в отношении аудируемого лица и его контрагентов;

3) наличие у аудируемого лица клиентов являющихся нерезидентами, в том числе зарегистрированных в странах с льготным режимом налогообложения или оффшорных зонах.

По клиентским рискам аудиторам следует проверить:

1) адрес регистрации аудируемого лица и его контрагентов на наличие массовой регистрации;

2) период деятельности аудируемого лица и его контрагентов;

3) необъяснимые изменения в собственности аудируемого лица;

4) наличие неоднократных изменений организационно-правовой формы аудируемого лица;

5) наличие частых и (или) необъяснимых смен членов руководства аудируемого лица;

6) число сотрудников или организационную структура аудируемого лица на соответствие размерам или характеру его деятельности;

7) наличие интенсивного оборота наличных денежных средств;

8) наличие клиентов, контрагентов или бенефициарных владельцев аффилированных с иностранными и российскими публичными должностными лицами, их супругами, близкими родственниками;

9) наличие вступивших в законную силу и не исполненных в течение длительного периода решений суда в отношении аудируемого лица как ответчика в совокупности с операциями, направленными на отчуждение имущества и/или денежных средств аудируемой организации в период, предшествующий началу судебного разбирательства;

10) наличие информации об имеющихся фактах привлечения аудируемого лица к ответственности за нарушения законодательства Российской Федерации о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем;

11) наличие попыток аудируемого лица затруднить понимание его деятельности, структуры собственности или характера операций;

12) наличие отказа аудируемого лица в доступе к документам, объектам, предоставлении возможности непосредственного взаимодействия с определенными работниками, потребителями, поставщиками или иными лицами, от которых можно было бы получить аудиторские доказательства;

13) наличие давления со стороны руководства аудируемого лица при проведении аудита или запугивание членов аудиторской группы, особенно в связи с критической оценкой аудитором аудиторских доказательств или при разрешении возможных разногласий с руководством аудируемого лица;

14) наличие отказа аудируемого лица в доступе к ключевым работникам и объектам подразделения информационных технологий, включая персонал, занятый в обеспечении безопасности, в операционной деятельности и в разработке систем;

15) наличие необычных задержек предоставления запрошенной информации аудируемым лицом;

16) наличие подозрений, что руководство аудируемого лица действует в соответствии с указаниями третьих лиц, но не раскрывает сведения о них;

17) наличие нежелания аудируемого лица предоставлять всю необходимую информацию аудитору.

По операционным рискам аудиторам следует проверить:

1) наличие операций (включая операции со связанными сторонами), выходящих за рамки обычной деятельности, или со связанными сторонами, которые не аудируются или аудируются другой аудиторской организацией, в том числе приводящие к выводу средств и активов аудируемого лица;

2) наличие операций связанных с возможным «обналичиванием» денежных средств;

3) наличие операций связанных с обращением ценных бумаг;

4) связанные с возможным хищением, мошенничеством или преднамеренным банкротством;

5) осуществление аудируемым лицом операций (сделок) в случае, если одной из сторон таких операций (сделок) являются лица, в отноше-

нии которых должны применяться меры по приостановлению операций с денежными средствами или иным имуществом, предусмотренные Федеральным законом № 115-ФЗ¹.

В ходе выполнения аудиторских процедур в адрес аудируемого лица направляются стандартные запросы о наличии фактов легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем [1]. В большинстве случаев эти факты отражаются аудиторами в рабочей документации касающейся оценки недобросовестных действий аудируемого лица. Особое внимание уделяется бенефициарам и связанным сторонам, оценке непрерывности деятельности. Отдельно можно выделить оценку системы внутреннего контроля. В совокупности аудиторы собирают информацию необходимую для проверки соблюдения аудируемым лицом требований 115-ФЗ, но отдельный рабочий документ в этой части не формируется. При оценке большинства параметров возникает неоднозначное толкование признаков легализации и все зависит от профессионального суждения аудитора, его опыта. Аудиторам сложно сделать правильные выводы, так как определены объекты аналитических процедур, но не обозначены критерии для их оценки.

Наибольшее внимание уделяется аудиторами, как правило, оценке клиентских и операционных рисков: адреса массовых регистраций, деятельность менее года, частая смена учредителей (руководства), небольшая численность сотрудников, сделки с аффилированными лицами, привлечение к ответственности за нарушение 115-ФЗ, ограничение доступа к сотрудниками, информации и документации, нестандартные операции.

Таким образом, можно констатировать, что в рамках аудита не всегда представляется возможным проведение полноценных аналитических процедур с целью проведения проверки соблюдения 115-ФЗ. Это обстоятельство свидетельствует о необходимости унификации подходов к оценке рисков легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем с целью ее передачи Росфинмониторингу.

Библиографический список

1. *Песчанских Г. В., Козырчикова Э. Ю.* К вопросу алгоритмизации процесса производства судебно-экономических экспертиз, назначаемых при расследовании уголовных дел по налоговым преступлениям // Вестник академии экономической безопасности МВД России. 2010. № 1. С. 41–47.

¹ *О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма: Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ.*

2. Плотникова Е. М., Поведишников С. В. Проблемы мошенничества в практике аудита // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита: материалы XI Всерос. молодежной науч.-практ. конф. (Курск, 25–26 апреля 2019 г.). Курск : ЮЗГУ, 2019. С. 344–347.

3. Рыкалина О. А. Особенности группировки учетного и внеучетного документа экспертом-бухгалтером при доказывании противоправных действий // Расследование преступлений: проблемы и пути их решения. 2016. №2(12). С. 191–193.

Н. Б. Михайленко, И. М. Перминова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Обзор проблем рынка аудиторских услуг в России

Статья посвящена анализу рынка отечественных аудиторских услуг. Рассмотрены понятие и сущность аудита в России; проанализирована статистическая информация рынка аудиторских услуг в РФ. Отражены современные проблемы рынка, связанные со сменой регулятора и объединением саморегулируемых организаций.

Ключевые слова: аудит; аудиторская деятельность; саморегулируемая организация; СРО; регулятор.

В современном мире аудит – это сфера деятельности, которая основана на использовании обширного опыта эксперта. Становление и развитие аудита в современных условиях обусловлено появлением концепции компании как самостоятельно развивающегося субъекта [4]. Необходимость независимого контроля за хозяйственной деятельностью экономических субъектов в настоящее время признается всеми заинтересованными участниками экономических отношений.

Российские стандарты аудита начали разрабатываться в период начиная с получения Российской Федерации государственной независимости. Разработанные нормативные документы основывались на существовавшем в тот период варианте Международных стандартов аудита с учетом особенностей функционирования российской экономики, выразившиеся в действовавшем законодательстве [3].

При этом за более чем двадцатилетний период развития аудиторской деятельности в России нормативное законодательство в этой сфере периодически претерпевало значительные изменения.

В течение длительного периода времени в аудиторском сообществе активно обсуждаются предлагаемые изменения в системе регулирования аудита в России, возможные положительные и отрицательные последствия для аудиторского рынка и экономики в целом в случае

принятия указанных поправок, а также рассматриваются основные направления и предложения по дальнейшему совершенствованию законодательства [5].

Российский аудит регулируется специальными федеральными законами. Поэтому основной положительной тенденцией следует считать появление и развитие правовой основы аудита, внедрение новых стандартов аудита. Вторая тенденция – достаточно стабильное снижение количества аудиторских организаций и отсутствие роста численности индивидуальных аудиторов. Так, в течение 2017 г. количество аудиторских организаций снизилось на 4%, а по сравнению с началом 2015 г. процент снижения составил почти 6,7%. При этом количество лиц, сдавших квалификационный экзамен на получение единого аттестата неизменно растет. Например, в течение 2017 г. рост составил более 11%, а по сравнению с началом 2015 г. рост превысил 17%¹.

Причиной снижения количества аудиторских организаций является стремление регулирующих органов, в частности Минфина, к упорядочению аудиторской деятельности в России. Регулятор в начале 2017 г. пересмотрел и обновил реестр саморегулируемых организаций аудиторов [1]. Данные изменения явились непосредственным продолжением изменений в законодательстве, связанных с требованием к саморегулируемым аудиторским организациям иметь в своем составе не менее 10 000 физических лиц или не менее 2 000 коммерческих организаций.

В настоящее время значительная часть крупных предприятий в Российской Федерации проходит аудит ежегодно. С каждым годом количество компаний, которым действительно нужны качественные аудиторские услуги, увеличивается. Российские специалисты по аудиту в настоящее время имеют необходимый опыт и, соответственно, растет доля ответственных российских аудиторских фирм на рынке [2].

Основной проблемой аудиторской деятельности в России является планируемая смена регулятора рынка аудиторской деятельности. Первоначально, когда реформа только задумывалась, предполагалось, что на рынке будет работать сразу два регулятора. Банку России должен был отойти надзор за аудиторами финансовых рынков, Министерство финансов регулировало бы весь остальной рынок. Но в начале апреля 2017 г. было принято решение о передаче Центральному банку абсолютно всех полномочий по регулированию и надзору за рынком.

Многие участники рынка эту идею не одобрили. В частности, со стороны аудиторов раздавалась серьезная критика по данному вопросу.

¹ Основные показатели аудиторских услуг в Российской Федерации / Минфин России. Режим доступа: https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/.

Например, с критическим замечанием выступил глава НКО РКА Александр Руф. По его мнению «регулировать аудит должен госорган, которым Банк России не является».

С другой стороны, значительная часть аудиторов банков выступили за смену регулятора. По мнению заместителя генерального директора Коллегии налоговых консультантов Александра Андрианова, «... во времена, когда ЦБ лицензировал аудиторскую деятельность, нам было даже проще работать, чем при регуляторе Минфине»¹.

Следует отметить, что неприятие участниками рынка законопроекта и нового регулятора связано с неизбежным существенным сокращением в результате реформы количества субъектов, подпадающих под обязательный аудит. Будущий регулятор намеренно выводит из-под аудита большую часть клиентов аудиторов. Тот факт, что Банк России станет одновременно и регулятором и надзорным органом, рынок также воспринял критически. По этому поводу вопросы возникли, прежде всего, у крупных игроков. В частности, «большая четверка» увидела конфликт интересов Банка России в том, что он будет надзорным органом как для банков, так и для их аудиторов.

В целом к настоящему времени в результате длительных обсуждений и проведенного анализа возможных последствий обсуждений регуляторы смогли прийти к компромиссу: вскоре должны появиться три реестра аудиторов, два из которых будет вести Минфин, а еще один, для общественно значимых финансовых организаций, Банк России. Предполагается, что саморегулируемая организация (СРО) на рынке останется одна, и ее руководство будет согласовывать Министерство финансов. Отметим, что регуляторы планируют принять документ, который значительно отличается от варианта, обсуждаемого с участниками рынка. При этом следует признать, что с принятием данных мер регулирования на рынке должна наступить некоторая определенность.

Таким образом, особенность развития аудита в российских условиях определяется, прежде всего, частыми изменениями законодательства, регулирующего данную сферу в целом. При этом рынок аудита в России является достаточно конкурентным, что соответствует общей тенденции развития аудиторской деятельности в мире.

Библиографический список

1. *Азовцева М. А., Анисимова Д. М., Колесников В. В.* Современное состояние рынка аудиторских услуг в Российской Федерации // Ученые записки Тамбовского отделения РoСМУ. 2018. №9. С. 11–19.

¹ *Реформа аудита преодолела разногласия* // Коммерсантъ. 2019. № 19(6499). 4 февр. С. 8. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/3873368>.

2. Буянова Т. И., Власова И. Е. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2018.

3. Мокина Н. С. Современное состояние и перспективы развития рынка аудиторских услуг в Российской Федерации // Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике : сб. науч. ст. / под общ. ред. Т. Г. Шешуковой. Пермь : ПГНИУ, 2016. С. 147–163.

4. Перминова И. М., Газизова Е. Е. Перспективы развития рынка бухгалтерских услуг в России // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития : материалы X Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 15 апреля 2019 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2019. С. 94–97.

5. Сергиенко А. Н., Чулуянис А. В. Реформирование аудита в России. Современный этап развития // Экономика, право и образование в условиях риска и неопределенности: тенденции и перспективы развития : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Нижний Тагил, 25 февраля 2016 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016. С. 291–295.

Н. С. Мокина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Проблемы и перспективы саморегулирования аудиторской деятельности в России

Рассмотрены перспективы саморегулирования аудиторской деятельности, основанные на планируемых изменениях законодательства. Освещены возможные варианты создания единой саморегулируемой организации аудиторов: реорганизация существующих организаций; учреждение новой организации. Основное внимание уделено проблемам и рискам каждого рассмотренного варианта создания единой саморегулируемой организации аудиторов.

Ключевые слова: аудит; аудиторская деятельность; саморегулируемая организация аудиторов; компенсационный фонд.

Одним из требований к осуществлению деятельности в аудиторской сфере в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» является членство в саморегулируемых организациях аудиторов (СРОА). Причем данное требование распространяется как на юридических лиц (аудиторских организаций), так и на физических лиц (аудиторов)¹.

В настоящее время в России существуют две саморегулируемые организации: Российский союз аудиторов (Ассоциация) и ассоциация

¹ Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.

«Содружество»¹. В результате активно проводимых мероприятий по реформированию аудиторской деятельности в Российской Федерации наметилась тенденция к укрупнению аудиторского бизнеса. Данный процесс затронул и институт саморегулирования [3; 4].

Минфин РФ как основной регулятор аудиторской деятельности разработал законопроект, в соответствии с которым должна быть одна саморегулируемая организация аудиторов [2].

Кроме этого, в связи со снижающейся численностью аудиторов и аудиторских организаций существующим в настоящее время СРОА вскоре будет проблематично выполнять жесткие требования законодательства по количеству членов в них [5].

Не дожидаясь утверждения соответствующего закона, с целью создания более благоприятного климата для своих членов и повышению качества оказания аудиторских услуг действующие СРОА инициировали переговоры о возможности объединения в единую организацию [1].

При этом в первую очередь рассматривается возможность объединиться с наименьшими потерями и затратами для аудиторов и аудиторских организаций, входящих в эти профессиональные объединения.

Рассматривается несколько вариантов объединения, каждый из которых имеет определенные риски и проблемы.

Вариант перехода членов одной СРОА в другую (которая и останется единой СРОА) представляется в наибольшей степени соответствующим интересам рынка и несет существенно меньше рисков для аудиторов и аудиторских организаций.

В этом случае сохраняется небольшой риск потери части аудиторов и аудиторских организаций.

Основным вопросом при данном варианте будет процедурный вопрос: какие документы необходимо будет предоставить аудиторам и аудиторским организациям, как оптимально организовать такой процесс.

Вариант слияния (присоединения) с точки зрения реорганизации имеет более серьезные проблемы и существенные риски.

Реорганизация некоммерческой организации является основанием для исключения сведений о ней из государственного реестра СРОА, а это, в свою очередь, влечет за собой прекращение членства в ней всех ее членов и исключение сведений о них Минфином из контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций.

¹ Государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов // Официальный сайт Министерства финансов РФ. URL: <http://www.minfin.ru/>.

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» в течение 60 дней после исключения СРОА из реестра ее бывшие члены могут продолжать аудиторскую деятельность, но не вправе заключать новые договоры¹.

Одновременное исключение из государственного реестра обеих реорганизуемых СРОА приведет к тому, что до принятия решения о внесении в государственный реестр вновь созданной единой СРОА, все аудиторские организации и индивидуальные аудиторы не смогут заключать договоры оказания аудиторских услуг, в том числе по результатам проводимых конкурсов.

При этом соблюдение всех установленных законодательством процедур по регистрации реорганизации может занять достаточно продолжительное время. Следовательно, может сложиться ситуация невозможности ведения аудиторской деятельности всеми субъектами аудиторского рынка в стране, что вызовет определенного рода кризис.

Немаловажным вопросом является также вопрос формирования компенсационного фонда. При варианте слияния (присоединения) невозможен «зачет» ранее уплаченных членами СРОА взносов в компенсационный фонд².

Если реорганизованная единая СРОА, получив активы сливающихся реорганизуемых СРО в порядке правопреемства, захочет этими активами возместить задолженность своих членов по взносам в компенсационный фонд, то подобная операция будет квалифицироваться как дарение путем освобождения от обязанностей по уплате взноса. Это может быть сомнительным с точки зрения формального исполнения требования закона, так как не выполняется обязанность сформировать «новый» компенсационный фонд за счет взносов членов именно в денежной форме, в данной ситуации он формируется за счет средств самой СРОА, полученных в результате слияния.

Кроме того, у членов новой единой СРОА возникнет налогооблагаемая база по налогу на прибыль и НДС в размере «подаренного» взноса в компенсационный фонд.

Широко обсуждается вариант создания единой СРОА путем учреждения нового юридического лица с последующим включением его в реестр. При таком варианте имеется некая гарантия непрерывности осуществления аудиторской деятельности: аудитор или аудиторская ор-

¹ *Об аудиторской деятельности*: Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.

² *О единой СРО аудиторов* // Официальный сайт СРО Российский союз аудиторов.
URL: <http://www.org-rsa.ru/>.

ганизация может одновременно выйти из состава предыдущей СРОА и стать членом новой единой СРОА.

При выходе из прежней СРОА средства компенсационного фонда могут быть возвращены своим членам. Возврат по их заявлению может быть произведен путем направления в качестве их взноса в компенсационный фонд новой единой СРОА. Это будет соответствовать законодательству, так как средства конкретного аудитора или аудиторской организации, перечисляемые в виде взноса в компенсационный фонд, будут иметь денежную форму и могут быть идентифицированы.

Следует отметить, что некоторые эксперты не исключают возможности сохранения двух существующих ныне СРОА. Это аргументируется необходимостью прохождения СРО независимого обязательного аудита¹. В условиях существования единственной СРОА будет невозможно реализовать требование законодательства о независимости ее аудита.

Таким образом, перспективы саморегулирования аудиторской деятельности в настоящее время являются неопределенными в силу незавершенности реформирования аудиторской деятельности в России.

Библиографический список

1. *Горячева В.* Аудиторы пошли навстречу друг другу. Профильные СРО приняли решение о слиянии // Коммерсантъ. 2019, 11 июня. №100. С. 8.
2. *Горячева В.* Реформа аудита преодолела разногласия. ЦБ и Минфин согласовали позиции // Коммерсантъ. 2019, 4 февр. №19. С. 8.
3. *Перминова И. М., Газизова Е. Е.* Перспективы развития рынка бухгалтерских услуг в России // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития : материалы X Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 15 апреля 2019 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2019. С. 94–97.
4. *Сергиенко А. Н., Чупулянис А. В.* Реформирование аудита в России. Современный этап развития // Экономика, право и образование в условиях риска и неопределенности: тенденции и перспективы развития : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Ниžний Тагил, 25 февраля 2016 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016. С. 291–295.
5. *Турбанов А. В., Лисовская И. А.* Через смену регулятора – к реформе аудита // Деньги и кредит. 2017. №11. С. 21–28.

¹ *О саморегулируемых организациях:* Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. №315-ФЗ.

Контроль в учетно-аналитическом обеспечении финансового управления

Раскрываются особенности контроля экономического субъекта ритейла с позиций места и роли в учетно-аналитическом обеспечении финансового управления. Контроль как обобщающий этап финансово-хозяйственной деятельности является инструментом, обеспечивающим рост экономической эффективности и соответствие нормам законодательного регулирования объектов учета.

Ключевые слова: контроль; экономический субъект; ритейл; учетно-аналитическое обеспечение.

Современные условия хозяйствования предопределяют необходимость системного контроля над деятельностью экономических субъектов ритейла. Контроль в практике финансового управления носит правовой, административный, технологический и экономический характер. Имея право самостоятельно организовывать и координировать учетно-аналитическую работу, многие экономические субъекты ритейла воспользовались инновационным продуктом отечественной научной мысли, которым является учетно-аналитическое обеспечение (УАО).

УАО – это деятельность учетно-аналитических работников, направленная на информационное и аналитическое обеспечение учетно-аналитической информацией [6]. В УАО финансового управления, контроль является подсистемой, обеспечивающей процесс целенаправленного управления за объектами учета (см. рисунок).

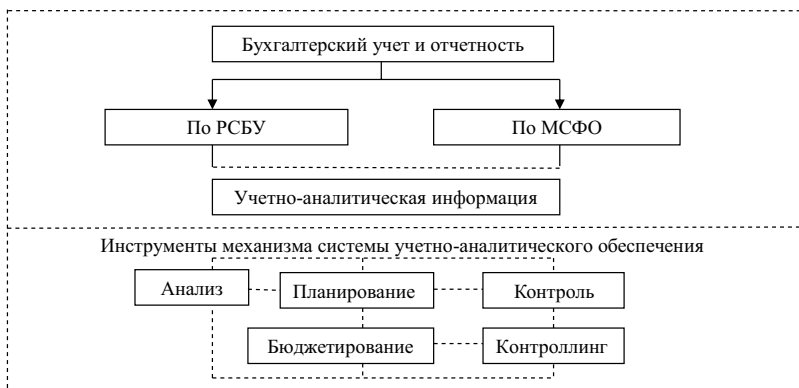
Функциональное значение контроля в УАО сводится к следующему:

- 1) контроль правильности отражения фактов финансово-хозяйственной деятельности в учете и отчетности;
- 2) контроль выполнения плановых и бюджетных показателей;
- 3) контроль сохранности имущества и предотвращение хищений;
- 4) контроль выполнения обязательств в соответствующие сроки;
- 5) контроль выполнения соблюдения норм действующего законодательства.

Несмотря на сформировавшуюся теорию, методологию и практику УАО, до настоящего времени, нет общего признания дефиниции «контроля» в УАО. Ряд ученых, таких как В. Д. Андреев [2], В. В. Бурцев [3], Г. В. Максимова [5], Б. А. Аманжолова [1], Н. С. Нечехухина, Т. И. Буянова [7] и др., выделяют особый приоритет проблемам контроля: в диапазоне теории и методологии.

Некоторые ученые характеризуют «контроль», как самостоятельный процесс, который обеспечивает функционирование объекта в соответствии с управленческим решением.

По нашему мнению, контроль может быть определен как: средство; фактор; форма; элемент; функция. Из этого следует, что формулировка дефиниций в отношении «контроля» не может носить жесткий унифицированный характер. Подход к характеристике и определению контроля как подсистемы УАО зависит от научного направления и области исследования.



Финансовый контроль в учетно-аналитическом обеспечении
финансового управления

Мы склоняемся к мнению, что в УАО подсистема контроля экономического субъекта ритейла базируется на нормативных предписаниях РСБУ и МСА и должна включать составные элементы¹:

- 1) выявление и оценка рисков, искажение и понимание сущности²: а) контрольная среда; б) процесс оценки рисков; в) информационная система и финансовая отчетность; г) контрольные действия для проверки и мониторинг средств контроля;
- 2) организация и осуществление внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни³: а) контрольная среда; оценка ри-

¹ МСА – международный стандарт аудита.

² ISA 315 – Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Volume 1. International Auditing and Assurance Standards Board, 2017.

³ Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

сков; б) процедуры внутреннего контроля; в) информация и коммуникация; г) оценка внутреннего контроля;

3) рекомендации по организации и технологии внутреннего контроля¹, предопределяет наличие элементов, таких как: а) контрольная сфера; б) оценка рисков; в) средства контроля; г) информация и коммуникация; д) оценка внутреннего контроля;

4) внутренний контроль, как интегрированная структура, должна предусматривать²: а) среду (поле) контроля; б) риск-менеджмент; в) действия по осуществлению контроля; г) информационное обеспечение и коммуникации; д) мониторинг учетной информации и отчетности;

5) исследовательский фонд института внутренних аудиторов, выделяет³: а) среду контроля; б) ручные и автоматические системы; в) технологию и процедуры контроля;

6) контроль и аудит систем в области информационных и смежных технологий, предопределяет необходимость наличия⁴: а) планирования и организации; б) приобретения и внедрения опыта и инноваций в подсистему контроля; в) обеспечение доставки учетно-аналитической информации и информационной поддержки; г) мониторинг всех учетных процессов (данных учета) и отчетности;

7) структура внутреннего контроля при аудите, выделяет составные элементы обеспечения качественного контроля⁵: а) среда контроля; б) оценка рисков, действия по осуществлению контроля; в) информационные коммуникации; г) мониторинг отчетности.

Таким образом, все представленное выше показывает, что перечень элементов подсистемы контроля в УАО экономического субъекта ритейла РСБУ и МСА, в целом, совпадает.

¹ Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля Фонда «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета „Бухгалтерский методический центр“» № Р-44/2013-КлР от 9 августа 2013 г.

² Internal Control – Integrated Framework. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO.

³ The Institute of Internal Auditors Research Foundation. 1988/1995 (доклад «Контроль и аудит систем» (SAC), подготовленный исследовательским фондом Института внутренних аудиторов).

⁴ The Information Systems Audit and Control Foundation's Control Objectives for Information and Related Technology. COBIT 5 – «Цели контроля при использовании информационных технологий», разработанный Ассоциацией аудита и контроля информационных систем – ISACA. 2012.

⁵ The American Institute of Certified Public Accountants' Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit. SAS 55/78 – «Указание о рассмотрении структуры внутреннего контроля при аудите финансовой отчетности», утвержденное Американским Институтом дипломированных бухгалтеров, с изм.

Содержание подсистемы контроля в УАО должно соответствовать внутренним (отраслевым особенностям технологических процессов и влияния внешнего окружения) и внешним (государственные и отраслевые процессы, происходящие в экономике) факторам.

С учетом области научного познания в основу авторской дефиниции «контроля» положены принципы бухгалтерского учета: автономность; постоянное присутствие; верифицируемость; последовательность; системность [4].

Следовательно, подсистема контроля в УАО представляет собой процесс наблюдения и проверки управляемого объекта, с целью оценки и обоснования текущей финансово-хозяйственной деятельности ритейла, в рамках соблюдения норм действующего законодательства и предписаний РСБУ и МСА.

Библиографический список

1. Аманжолова Б. А., Зайцева О. П., Наумова А. В. Развитие системы внутреннего контроля организаций потребительской кооперации. Новосибирск : СибУПК, 2007.

2. Андреев В. Д. Система внутреннего контроля: основные понятия // Аудиторские ведомости. 2004. № 2. С. 35–41.

3. Бурцев В. В. Внутренний контроль в организации: методологические и практические аспекты // Аудиторские ведомости. 2002. № 8. С. 41–50.

4. Кибирева Е. А., Кибирева Е. Б. Роль внутреннего контроля в учетно-аналитической системе ресурсоснабжающих субъектов жилищно-коммунального хозяйства // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21, № 6(444). С. 685–699.

5. Максимова Г. В. Оценка внутреннего контроля // Известия Байкальского государственного университета. 2017. Т. 27, № 3. С. 372–379.

6. Нечухина Н. С., Мустафина О. В., Куклина Л. Н. Конкурентоспособность различных сегментов потребительского рынка региона // Экономика региона. 2018. Т. 14, вып. 3. С. 836–850.

7. Necheukhina N. S., Mustafina O. V., Buyanova T. I. Theoretical and conceptual bases of new industrialization process in life support // Proceedings of the 2nd International Scientific conference on New Industrialization: Global, national, regional dimension (SICNI 2018). URL: <https://dx.doi.org/10.2991/sicni-18.2019.43>.

Н. А. Надольская

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Проблемы развития бухгалтерского учета и анализа основных средств в условиях применения РСБУ и МСФО

Рассмотрены проблемы развития бухгалтерского учета в РСБУ и МСФО, а также вопросы формирования учетной политики и оценки основных средств в соответствии с международными стандартами финансового учета и отчетности. Предложены рекомендации по организации бухгалтерского учета и анализа основных средств в условиях применения РСБУ и МСФО для российских предприятий.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; основные средства; МСФО; РСБУ; оценка; анализ.

Несмотря на то, что в России приняты стандарты МСФО, и постепенная интеграция в мировую экономику требует следования им, предприятия полностью отказываться от РСБУ не будут. Многие отечественные предприятия разрабатывают единую аналитическую модель учета в условиях МСФО. С этой целью изучают новые зарубежные и национальные методики составления отчетности по всем объектам учета [3].

Бухгалтерский учет в отечественной практике ориентирован на формирование и развитие полной и достоверной информации о деятельности организации, ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям. И, что не менее важно, бухгалтерский учет выполняет функцию контроля за соблюдением законодательства при осуществлении хозяйственных операций.

В то же время бухгалтерский учет по МСФО ориентирован на предоставление информации лицам, заинтересованным в анализе финансового положения, финансовых результатах деятельности предприятия для принятия управленческих решений. В финансовую отчетность в соответствии с МСФО включаются факты хозяйственной деятельности, влияющие на финансовое положение и финансовый результат. Таким образом, применяются два принципа финансовой отчетности – целесообразность и преобладание содержания над формой [4].

Исследования [1; 2; 5] по вопросам развития бухгалтерского учета основных средств в условиях применения РСБУ и МСФО показывают, что расхождением двух систем в основном является цена и затраты на приобретение основных средств.

Хотя IAS 16 «Основные средства», содержащий правила учета, утвержден достаточно давно, все еще сохраняется ряд сложных вопросов, связанных с оценкой основных средств. Согласно IAS 16 в первоначальную

стоимость основных средств включаются затраты на проверку надлежащего функционирования актива после вычета чистых поступлений от продажи продукции, произведенной в процессе доставки актива (например, образцов, полученных в процессе тестирования оборудования). Чистые поступления от продажи продукции по законодательству должны определяться как разница между поступлениями от ее продажи и затратами.

Таким образом, величина затрат на проверку, подлежащая включению в первоначальную стоимость данных активов, должна рассчитываться по формуле [2]:

$$\text{Зфпс} = \text{ОЗф} - \text{Чпп} = \text{ОЗф} - (\text{Пп} - \text{Зп}) = \text{ОЗф} - \text{Пп} + \text{Зп},$$

где Зфпс – величина затрат на проверку надлежащего функционирования основных средств, подлежащих включению в первоначальную стоимость данных активов; ОЗф – общая сумма затрат на проверку надлежащего функционирования основных средств; Чпп – чистые поступления от продажи продукции, произведенной в процессе доставки основных средств до предусмотренного места положения и приведения в требуемое состояние; Пп – общая (валовая) величина поступления от продажи продукции, произведенной в процессе доставки основных средств до предусмотренного места положения и приведения в требуемое состояние; Зп – затраты, связанные с продажей продукции, произведенной в процессе доставки основных средств до предусмотренного места положения и приведения ее в требуемое состояние.

Проблема развития бухгалтерского учета основных средств в условиях применения РСБУ и МСФО освещается Минфином России. После принятия к бухгалтерскому учету основные средства оцениваются одним из следующих способов: по первоначальной либо по текущей (восстановительной) стоимости [4]. Если способ ведения бухгалтерского учета в стандартах не установлен, то он разрабатывается организацией самостоятельно с использованием следующих источников: МСФО; положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или), связанным вопросам; рекомендации в области бухгалтерского учета.

Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки основных средств.

По результатам исследования двух систем организации бухгалтерского учета РСБУ и МСФО предлагается в практике учета, отчетности и анализа использовать при оценке основных средств балансовую стоимость для расчета экономических показателей фондоемкости, фондовооруженности, фондоотдачи с целью определения эффективности использования основных средств и получения от данных «активов экономическую выгоду в будущем».

Библиографический список

1. *Бухгалтерский учет: теория и практика России и Узбекистана* : учеб. пособие / под ред. Н. С. Нечухиной, Р. О. Холбекова. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2019.
2. *Кондраков Н. П.* Бухгалтерский, финансовый, управленческий учет : учебник. М. : Проспект, 2018.
3. *Моховикова В. И.* Минфин России о формировании учетной политики // Бухгалтерский учет. 2019. № 5. С. 22–25.
4. *Надольская Н. А., Джоджуа Д. З.* Исследование особенностей организации учета и отчетности основных средств по российским и международным стандартам в условиях современной экономики // Проблемы и тенденции развития инновационной экономики: международный опыт и российская практика : материалы VII Междунар. науч.-практ. конф. (Уфа, 22 октября 2018 г.): в 2 т. Уфа : Изд-во УГНТУ, 2018. Т. 2. С. 3–5.
5. *Попов А. Ю.* Современные подходы к изменению бухгалтерской оценки основных средств при восстановлении и частичной ликвидации // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Сер.: Экономика и менеджмент. 2019. Т. 13, № 2. С. 139–144.

А. Ю. Попов

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Учетные аспекты исчисления индикаторов экономической безопасности предприятия в условиях прекращаемой деятельности

Рассмотрены особенности формирования в учете и финансовой отчетности информации по прекращаемой деятельности в целях оценки экономической безопасности предприятия. Раскрыты основные новации ПБУ 16/02. Приведены принципы формирования, оценки и отражения в учете долгосрочных активов к продаже, а также оценочных обязательств, формируемых в связи с признанием деятельности прекращаемой. Дана оценка того, как влияет признание сегмента деятельности прекращаемым на показатели экономической безопасности; сделан вывод о необходимости комплексной оценки индикаторов с учетом всей имеющейся финансовой информации.

Ключевые слова: экономическая безопасность; прекращаемая деятельность; долгосрочный актив к продаже; оценочные обязательства; международные стандарты финансовой отчетности.

Современные условия экономической деятельности предъявляют к хозяйствующим субъектам новые требования, характеризующиеся диверсификацией производственных процессов, трансформацией традиционных подходов к управлению эффективностью, инновационностью

технологий и креативностью принятия решений, что часто приводит к прекращению осуществления определенных сегментов деятельности в целях организации и запуска более актуальных и востребованных на рынке продуктов и направлений.

Поскольку бухгалтерский учет и финансовая отчетность во многом являются поставщиками актуальной информации для принятия управленческих и инвестиционных решений, вопросы отражения прекращения деятельности и ее влияния на финансовое состояние и финансовые результаты являются актуальными, особенно в условиях постоянного совершенствования системы бухгалтерского учета.

Вопросам формирования в учете и отчетности информации по прекращаемой деятельности в соответствии с отечественными и международными стандартами посвящены труды ряда отечественных экономистов, в частности Е. А. Мизиковского [6], Н. В. Предеус (Игнатовой) [4], Т. И. Безбородовой [2], О. А. Агеевой [1], В. В. Хрякова [8] и др. При этом программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019–2021 гг., утвержденная приказом Минфина России от 5 июня 2019 г. № 83 предусматривает внесение изменений в действующее ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности», что потребует адаптации учетной политики хозяйствующего субъекта под новые правила учета. При общем тренде ориентации на инновационность хозяйственных систем, экономическому субъекту необходимо уделять пристальное внимание вопросам экономической безопасности, поскольку только в условиях отсутствия угроз становится достижимым постоянное и устойчивое развитие предприятия.

Проблемы формирования системы индикаторов экономической безопасности организации раскрывают в своих работах А. В. Гукова [3], А. С. Молчан [7], Т. Ю. Кротенко [5] и другие экономисты. При относительной сформированности системы индикаторов экономической безопасности, вопросы влияния прекращения деятельности на указанные показатели нуждаются в углубленном рассмотрении, что доказывает актуальность настоящей работы и определяет ее цель – рассмотреть существенные аспекты формирования в учете и отчетности информации по прекращаемой деятельности с учетом внесенных в ПБУ 16/02 изменений с позиции индикаторов экономической безопасности.

В качестве прекращаемой деятельности ПБУ 16/02 классифицирует «часть деятельности экономического субъекта (определенный сегмент или их совокупность) по выпуску ряда продуктов, реализации товаров, выполнению работ, оказанию услуг, которая согласно решению, принятому организацией, подлежит прекращению и может быть выделена

операционно и (или) функционально для целей составления бухгалтерской отчетности»¹.

Основной целью изменений, внесенных в ПБУ 16/02, является установление единообразных подходов к формированию в бухгалтерском учете и в финансовой отчетности хозяйствующих субъектов показателей прекращаемой деятельности и раскрытие информации о ней согласно МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращаемая деятельность организации». Указанные нововведения подлежат применению начиная с финансовой отчетности за 2020 г.

Основное новшество связано с формированием в учете и отчетности информации о новом виде актива – долгосрочном активе к продаже, под которым имеется в виду:

– «объект основных средств или других внеоборотных активов (за исключением финансовых вложений), использование которого прекращено в связи с принятием решения о его продаже, и имеется подтверждение того, что возобновление использования этого объекта не предполагается. Подтверждением могут быть соответствующее решение, принятое руководством организации, начало действий по подготовке актива к продаже, заключение соглашения о продаже и др.;

– предназначенные для продажи материальные ценности, остающиеся от выбытия, в том числе частичного, внеоборотных активов или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции, за исключением случая, когда такие ценности классифицируются как запасы (признаются материалами, запасными частями или иными видами запасов для дальнейшего использования организацией при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг)».

Долгосрочный актив к продаже должен быть обособленно выделен в составе оборотных активов и оценен по балансовой стоимости соответствующего основного средства или другого внеоборотного актива, использование которого прекращено в связи с принятием решения о его продаже, на момент его переклассификации в долгосрочный актив к продаже. При этом под балансовой стоимостью реклассифицируемого актива следует понимать его нетто-оценку, т.е. стоимость, по которой он отражен в бухгалтерском учете, за вычетом регулирующих величин – амортизации, резерва под обесценение и т.п.

¹ *Положение* по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02): приказ Минфина России от 2 июля 2002 г. № 66н.

Последующая оценка долгосрочных активов к продаже осуществляется в порядке, предусмотренном для оценки запасов, т. е. по наименьшей из балансовой стоимости и возможной цены реализации.

В случае снижения стоимости долгосрочного актива к продаже на конец отчетного периода в бухгалтерском учете создается резерв под снижение стоимости этого актива. Если в конце следующего отчетного периода выявляется дальнейшее снижение стоимости долгосрочного актива к продаже, то сумма резерва увеличивается на соответствующую величину. Если выявляется повышение стоимости, то сумма резерва уменьшается.

В бухгалтерском балансе стоимость долгосрочного актива к продаже отражается за вычетом резерва под снижение стоимости этого актива. Создание, доначисление и уменьшение указанного резерва изменяют расходы (доходы) периода, в котором совершаются эти операции.

В отношении отражения в отчетности долгосрочных активов к продаже хозяйствующему субъекту необходимо принять решение о выделении указанной статьи в составе оборотных активов или отражению по статье «Прочие оборотные активы».

Прибыль (убыток), связанная с долгосрочными активами к продаже (в том числе создание и изменение величины резерва под снижение стоимости, результат продажи), отражается в отчете о финансовых результатах отдельной статьей либо включается в другую статью отчета о финансовых результатах («Прочие расходы», «Прочие доходы»).

Техническое изменение ПБУ 16/02 связано с заменой дефиниции резерва по прекращаемой деятельности на оценочное обязательство, формируемое в соответствии с ПБУ 8/2010. Оценочное обязательство в связи с признанием определенного сегмента прекращаемым может быть сформировано для покрытия возникающих обязанностей, например, по выплате средств сокращаемым работникам, по выводу из эксплуатации оборудования, цехов и восстановлению окружающей среды и т. п. Главным условием формирования указанного оценочного обязательства является факт существования обязанности хозяйствующего субъекта при отсутствии точной информации о сумме либо сроке исполнения обязательства.

Формирование в финансовой отчетности активов, обязательств, доходов и расходов в связи с прекращаемой деятельностью оказывает влияние на такие индикаторы экономической безопасности, как рентабельность, капиталоемкость производства, коэффициенты ликвидности, обеспеченность собственными оборотными средствами и т. д.

При этом возникновение оценочных обязательств и возникновение соответствующих расходов в связи с прекращаемой деятельностью однозначно свидетельствует об ухудшении финансового состояния и, соответственно, ослаблению экономической безопасности. Однако реклассификация внеоборотных активов в долгосрочный актив к продаже позволяет повысить коэффициент текущей ликвидности организации.

Таким образом, при оценке индикаторов экономической безопасности предприятия необходимо учитывать все аспекты его деятельности, в том числе признание части деятельности прекращаемой, в целях обеспечения большей финансовой устойчивости и нивелирования угроз экономической безопасности. При этом оценка показателей и выработка решений возможна лишь на основе качественно сформированной отчетной информации, формируемой в финансовом учете, ориентированном на международные стандарты финансовой отчетности.

Библиографический список

1. *Агеева О. А.* МСФО (IFRS) 5. Долгосрочные активы, удерживаемые для продажи, и представление информации по прекращаемой деятельности // Бухучет в строительных организациях. 2011. №3. С. 30–35.

2. *Безбородова Т. И.* Учет информации по прекращаемой деятельности сегмента бизнеса // Всё для бухгалтера. 2010. №1(241). С. 35–38.

3. *Гукова А. В., Аникина И. Д.* Индикаторы финансовой безопасности предприятия // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2007. №25(11). С. 49–52.

4. *Игнатова Н. В.* Внеоборотные активы для продажи и прекращаемая деятельность: сравнение требований IFRS 5 и ПБУ 16/02 // Всё для бухгалтера. 2008. №7(223). С. 12–16.

5. *Кротенко Т. Ю.* Методические подходы к разработке индикаторов экономической безопасности организации // Вестник университета. 2018. №11. С. 18–22.

6. *Мизиковский Е. А., Чинякова Т. Н.* Прекращаемая деятельность: сравнительный анализ ПБУ 16/02 и МСФО 5 // Аудиторские ведомости. 2008. №6. С. 69–77.

7. *Молчан А. С., Солонина С. В., Ефремова Л. А.* Экономическая безопасность организаций гостиничного бизнеса: угрозы, детерминанты, индикаторы // Экономика устойчивого развития. 2019. №2(38). С. 159–167.

8. *Хряков В. В.* Проблемы и особенности организации и ведения бухгалтерского учета в хозяйствующих субъектах, находящихся на стадии банкротства // Сибирская финансовая школа. 2016. №4. С. 106–110.

А. А. Сидорова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Инструменты стратегического управленческого учета

Представлен анализ современных инструментов стратегического учета: анализ цепочки ценностей, JIT system, системы таргет-костинг, кайзен-костинг, система сбалансированных показателей. Раскрыты сущность и принципы их применения в управлении предприятием. Особое место отведено анализу обеспечения управленческого персонала информацией, необходимой для разработки планов текущего и перспективного развития.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет; анализ цепочки ценностей; JIT-system; таргет-костинг; кайзен-костинг; система сбалансированных показателей; эффективное управление.

Развитие интеграционных процессов и усиление конкуренции привело к тому, что большое распространение получают инструменты и технологии стратегического управленческого учета. Для укрепления положения субъекта хозяйствования на рынке необходимо грамотно управлять производством, денежными и инвестиционными потоками. Помимо операционных управленческих решений современному бизнесу необходимо принимать долгосрочные (стратегические) управленческие решения [6, с. 93].

К самым известным из существующих инструментов стратегического управленческого учета относятся: анализ цепочки ценностей, JIT-system; таргет-костинг; кайзен-костинг, система сбалансированных показателей и другие [1; 2]. Рассмотрим их сущность и особенности использования.

Анализ цепочки ценностей – инструмент стратегического анализа, направленный на подробное изучение деятельности организации для стратегического планирования.

Цель данного метода – изучить и проанализировать издержки и выявить возможные способы их дифференциации. Цепочка создания стоимости заключается в разделении основной деятельности организации на стратегически важные виды деятельности, начиная от снабжения материальными ресурсами, заканчивая реализацией готового продукта и доставкой его потребителю.

Система JIT (точно вовремя) появилась в Японии в середине 70-х гг. в компании Toyota, и в настоящее время эту систему с успехом используют крупные предприятия в различных отраслях промышленности во многих экономически развитых странах.

Основным принципом системы JIT является отказ от производства продукции крупными партиями. Взамен этого создается непрерывно-поточное предметное производство. Наличие затрат на содержание материальных запасов (наличие склада/аренда склада/затраты на содержание склада/транспортировку по складу), затрат, связанных с простоем оборудования, приводит к снижению свободного денежного потока предприятия. Высвободившиеся финансовые ресурсы можно использовать на развитие самого предприятия, повышении его конкурентоспособности.

Главной установкой JIT является ликвидация любых лишних расходов и эффективное использование производственного потенциала предприятия для дальнейшего устойчивого развития [4].

Япония стала родиной для многих систем, в том числе и для системы таргет-костинга. Система таргет-костинга часто применяется в компаниях инновационного сектора, занимающихся разработкой инновационных продуктов, объектов техники или модернизацией старых версий.

В основе этой системы лежит довольно специфичное понятие целевой себестоимости, которая определяется как разница между предполагаемой рыночной ценой продукта и предполагаемой прибылью компании. Рыночная цена здесь берется за величину, которую определяет маркетинговое исследование в зависимости от спроса. Предполагаемая прибыль – эта желаемая величина, которую организация стремится получить от реализации данного продукта.

Таргет-костинг не предполагает рассмотрение себестоимости как уже известной и подсчитанной величины, а ориентируется на себестоимость как на некую величину, к которой производству необходимо стремиться. Основным мотивом такого подхода является желание производить и предлагать на рынке конкурентоспособный продукт.

Исходя из этого, цель системы – уравнивание сметной себестоимости с максимально допустимым значением себестоимости, приемлемым для текущих рыночных условий [3]. Если же компании не удастся достигнуть такого значения (или дельта равна не более 10%), не снизив качество продукта, то производитель принимает решение о нерентабельности производства конкретно этого вида продукции и отказывается от его производства.

Метод «кайзен-костинг» также возник в Японии, чуть позже, чем метод «таргет-костинга», и очень часто эти две системы используются одновременно для более эффективного управления затратами [5]. К кайзен-костингу относят процессы, направленные на постепенное снижение затрат на этапе производства, результатом которых является

достижение определенного уровня себестоимости, и, соответственно, обеспечение прибыльности предприятия.

Основной задачей каждого сотрудника компании, которая применяет «кайзен-костинг», является сокращение разрыва между сметной и целевой себестоимостью продукта. В случае недостижения минимизации разрыва в 10%, предприятие принимает решение о производстве, делая ставку на то, что этот разрыв будет покрыт в процессе производства методами кайзен-костинга.

При разработке планов производства на год, на этапе планирования необходимо определить главную кайзен-задачу как для отдельно производимого изделия, так и для всего производственного процесса.

Система сбалансированных показателей – это инструмент стратегического управления результативностью, частично стандартизированная форма отчетности, которая может помочь менеджерам отследить исполнение заданий сотрудниками, а также последствия исполнения или неисполнения.

Сбалансированность заключается в том, что система функционирует в четырех основных областях управления: финансы, клиенты, процессы, персонал и наряду с финансовыми показателями использует нефинансовые индикаторы.

Система сбалансированных показателей дает возможность субъектам хозяйствования достичь согласования интересов и целей на различных уровнях и направить продуктивное управленческое воздействие в заданных направлениях (финансы, клиенты, процессы, персонал).

Таким образом, роль стратегического управленческого учета с комплексным применением различных инструментов в современных условиях меняющейся рыночной экономики значительно возрастает. Инструменты стратегического управленческого учета позволяют в полной мере оценить как внутренние, так и внешние возможности компании, обеспечить менеджеров-управленцев разных звеньев субъекта хозяйствования всей информацией, необходимой им для эффективного управления и контроля развития компании не только в текущем периоде, но и в долгосрочной перспективе.

Библиографический список

1. *Бороненкова С. А., Матвеева В. С., Чулуянис А. В.* Понятие, цели, задачи и методы стратегического анализа в управлении хозяйствующим субъектом // Экономика и предпринимательство. 2017. № 8-2(85-2). С. 599–605.

2. *Волошин Д. А.* Стратегический управленческий учет // Экономический анализ: теория и практика. 2007. Т. 6, вып. 16. URL: <https://www.fin-izdat.ru/journal/analiz/detail.php?ID=6839>.

3. *Джеффри Л.* Дао Toyota. 14 принципов менеджмента ведущей компании мира. М. : Альпина Паблишер, 2016.

4. *Костарева Е. Н., Буянова Т. И.* Система стратегического управления затратами // Экономика и финансы в технологическом развитии России : материалы Всерос. науч.-практ. конф., посвященной 100-летию со дня рождения Б. Н. Христенко (Челябинск, 27–29 мая 2019 г.). Челябинск : Изд. центр ЮУрГУ, 2019. С. 376–381.

5. *Сигидов Ю. И., Рябинцева М. С.* Развитие управленческого учета в рамках концепции кайдзен. М. : ИНФРА-М, 2016.

6. *Управленческий учет и анализ. С примерами из российской и зарубежной практики: учеб. пособие / В. И. Петрова, А. Ю. Петров, И. В. Кобищан, Е. А. Козельцева.* М. : ИНФРА-М, 2010.

Научный руководитель: Т. И. Буянова,
кандидат экономических наук, доцент

Т. А. Ставрова

*Управление Федерального казначейства по Свердловской области
(Екатеринбурге)*

О необходимости управления рисками, связанными с аудиторской деятельностью

Рассмотрена специфика управления рисками, имеющими место в деятельности аудиторских организаций. Автор акцентирует внимание на отдельных рисковомых составляющих их деятельности с позиций уполномоченного федерального органа по контролю и надзору. Подчеркивается необходимость управления рисками в целях обеспечения соответствия деятельности аудиторских организаций установленным нормативным правовым требованиям, а также в качестве инструментария, обеспечивающего эффективное функционирование организации.

Ключевые слова: уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору; внешний контроль качества работы аудиторских организаций; риски; управление рисками; система управления рисками; система контроля качества аудита.

Вопросы построения системы управления рисками (СУР) для аудиторских организаций на сегодняшний день являются достаточно актуальными. Данная система призвана способствовать качественному, эффективному осуществлению деятельности. В этой связи, с учетом тенденций, свойственных современному этапу развития ситуации на рынке аудиторских услуг, проблематики, обуславливающей вероятность наступления тех или иных событий, способных повлечь негативные последствия для деятельности аудиторской организации, важным является построение жизнеспособного, работающего на результат, встроеного

в основные процессы деятельности организации механизма управления соответствующими рисками.

Специфика деятельности аудиторских организаций характеризуется наличием рисков необнаружения искажений аудируемой отчетности, соответственно в дальнейшем – риск выражения не надлежащего мнения в аудиторском заключении (аудиторский риск), а также рисков, связанных с несоблюдением требований, регулирующих осуществление аудиторской деятельности [2]. Данные риски не должны оставаться без внимания с точки зрения принятия мер, реализуемых в общем процессе управления организацией и направленных на создание условий, способствующих качественному осуществлению деятельности [3; 4].

Результаты внешнего контроля качества деятельности аудиторских организаций (ВККР АО) со стороны уполномоченного федерального органа по контролю и надзору¹ (с 2016 г. – Федеральное казначейство²), свидетельствуют о наличии разнообразных нарушений, выявляемых в деятельности соответствующих объектов контроля, естественно, отрицательным образом влияющих на выводы о качестве деятельности аудиторских организаций, а также недостатков, обращающих на себя внимание при осуществлении контрольной деятельности в отношении рассматриваемых объектов контроля.

Учитывая, что причины, влекущие за собой реализацию тех или иных рисков (совершение нарушений) при оказании аудиторских услуг, в основе своей имеют различные факторы, а действия или бездействия аудиторских организаций, в результате которых реализуются риски, могут быть как умышленными, так и непреднамеренными, создание и функционирование СУР, предполагающей их выявление (идентификацию), анализ и реализацию мероприятий, направленных на минимизацию и нивелирование рисков, представляется особенно необходимым.

В свою очередь, Федеральное казначейство и его территориальные органы регулярно реализуют комплекс мер, в том числе по профилактике совершения потенциальными объектами контроля нарушений законодательных и иных нормативных правовых требований [1].

В продолжение сложившейся практики, в рамках данной статьи предлагается рассмотреть отдельные вопросы управления рисками в деятельности аудиторских организаций, основываясь на открытых данных по результатам осуществления внешнего контроля качества работы

¹ *Об аудиторской деятельности*: Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (ред. от 23 апреля 2018 г.).

² *О Федеральном казначействе*: постановление Правительства РФ от 1 декабря 2004 г. № 703 (ред. от 29 декабря 2017 г.).

аудиторских организаций Управлением Федерального казначейства по Свердловской области¹.

Рассмотрим основные группы рисков, реализующихся в деятельности аудиторских организаций:

- риски в области внедрения и поддержания системы контроля качества услуг (СКК);
- риски в области принятия клиентов на обслуживание и (или) продолжения отношений с клиентами;
- риски в области определения общей направленности аудита и планирования аудиторских процедур;
- риски в области проведения аудиторских процедур и сбора аудиторских доказательств;
- риски в области документирования аудита;
- риски в области формирования мнения о состоянии бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
- риски в области хранения документации по аудиту;
- риски в области этических принципов;
- риски в области внедрения и поддержания системы контроля качества услуг.

Риски в области внедрения и поддержания СКК согласно статистике составляют значительную долю в общем объеме рисков в деятельности аудиторских организаций, выявляемых в ходе ВККР. Риски данной группы реализуются, как правило, в следующих случаях:

- СКК в аудиторской организации отсутствует;
- СКК не включает политик и(или) процедур в части отдельных элементов, предусмотренных стандартами аудиторской деятельности;
- СКК не обеспечивает разумной уверенности в понимании стандартов аудиторской деятельности;
- СКК не поддерживается (не функционирует).

Реализация указанных рисков чаще всего сопровождается реализацией рисков других вышеприведенных групп, связанных непосредственно с выполнением заданий по аудиту.

Вопросы рисков в области реализации основных этапов проведения аудита являются достаточно широко обсуждаемыми во времени. Нельзя сказать, что большая их часть реализуется вследствие наличия/выявления «новых» видов нарушений. В данном случае важна наработка прак-

¹ Внешний контроль качества работы аудиторских организаций // Официальный сайт Управления Федерального казначейства по Свердловской области. URL: <https://sverdlovsk.roskazna.ru/inaya-deyatelnost/kontrolnaya-i-nadzornaya-funktsii/vneshniy-kontrol-kachestva-raboty-auditorskikh-organizatsiy>.

тики управления данными рисками, в том числе практики совершенствования подходов.

Однако, с течением времени возникают и различные новые риски, оперативность идентификации которых в целях управления играет немаловажную роль. Факторами таких рисков могут являться: изменения в нормативно-правовой базе, регулирующие вопросы аудиторской деятельности; развитие информационных технологий; социально-экономическая ситуация в стране; определенные политические события; и т. д. В этой связи на сегодняшний день обращают на себя внимание вопросы хранения аудиторской документации, обеспечения безопасности (конфиденциальности) информации, полученной в ходе аудита.

Принимая во внимание темпы развития информационных технологий, все большую автоматизацию процессов деятельности, мы констатируем возрастание рисков несанкционированного доступа к информации по заданиям, содержащейся в аудиторских файлах, в результате чего документация по заданию может быть изменена, повреждена либо безвозвратно утрачена.

Соответствующие тенденции требуют от аудиторских организаций своевременной доработки внутренних документов, регламентирующих порядок формирования и хранения документации по заданиям, посредством установления соответствующих политик и процедур в рассматриваемой области.

Практика показывает, что на сегодняшний день вопросы хранения аудиторской документации, обеспечения конфиденциальности информации, полученной в ходе аудита, при осуществлении внешнего контроля качества работы аудиторских организаций обращают на себя внимание в качестве тех или иных нарушений, свидетельствующих не просто об организации процессов в проверяемой организации, но и непосредственно о качестве аудита.

Кроме того, зачастую в аудиторских организациях не установлены ни политика, ни процедуры формирования файла аудиторского задания. Казалось бы, значимость соответствующего риска незначительна, однако в случае его реализации, как следствие, возникают новые риски, связанные уже с обеспечением хранения (поиска, доступности информации) документации по аудиту, и, соответственно, повышается вероятность реализации рисков, влекущих за собой ответственность аудиторской организации в правовом поле, в том числе и административную. Другими словами, срабатывают причинно-следственные связи.

Особую актуальность имеют вопросы соблюдения аудиторскими организациями законодательства в сфере противодействия легализации

(отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма (ПОД/ФТ/ФРОМУ).

С недавнего времени аудиторские организации являются субъектами Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», и, следовательно, они должны исполнять требования российского «антиотмывочного» законодательства, в частности требования в отношении открытия и использования личного кабинета, идентификации клиентов, организации внутреннего контроля, фиксирования и хранения соответствующей информации.

Новые нормативные правовые требования обозначили ряд вопросов со стороны аудиторского сообщества в части их трактовки, а соответственно – применения. Отсюда – новые риски, новые нарушения, к примеру такие:

1) в рабочей документации аудитором не отражены процедуры и выводы по оценке честности клиента при принятии на обслуживание/продолжении сотрудничества;

2) аудитором при отражении в аудиторской документации ключевых элементов понимания каждого из аспектов организации и ее окружения не указаны все источники информации, полученной в ходе аудита; при изучении деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется и рисков нарушения законодательства в сфере ПОД/ФТ/ФРОМУ не использован информационный ресурс – личный кабинет на портале Федеральной службы по финансовому мониторингу.

В данном случае, возможно, следует обратить внимание на достаточность проведения аудиторских процедур и сбора аудиторских доказательств, постараться исключить формальный подход к содержанию политик и процедур системы контроля качества применительно к соответствующей области рисков.

Таким образом, проблематика рисков в деятельности аудиторских организаций является актуальной, а значит, наличие встроенной в бизнес-процессы аудиторской организации системы управления рисками является необходимым инструментарием в общей системы управления деятельностью организации.

Библиографический список

1. *Пантелеев А. Ю., Ставрова Т. А.* Акцент на превентивные меры // Бюджет. 2019. № 12. С. 44–46.

2. *Соболева Д. П., Блинова У. Ю.* Проблемы и необходимость оценки аудиторских рисков в современных условиях // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2016. № 3-2. С. 86–88.

3. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит : учебник. 7-е изд., перераб. и доп. М. : ИНФРА-М, 2017.

4. Штефан М. А., Замотаева О. А., Максимова Н. В. Аудит : учебник и практикум для среднего профессионального образования / под общ. ред. М. А. Штефан. М. : Юрайт, 2019.

А. В. Титова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Значение контрольной функции в некоммерческих организациях

Контроль имеет большое значение в деятельности организаций любой формы собственности. Внутренний контроль играет особую роль в учетно-аналитическом обеспечении некоммерческих организаций. Функции ревизионной комиссии организаций некоммерческой сферы должны расширяться в ответ на экономические запросы пользователей информации и включать в себя не только финансовые, но и нефинансовые показатели, поскольку ответственность данных организаций в обществе достаточно высока.

Ключевые слова: контроль; некоммерческие организации; ревизионная комиссия.

Контроль в некоммерческих организациях представлен внешними и внутренними органами. Согласно ст. 32 Федерального закона «О некоммерческих организациях» внешний контроль осуществляется органами государственной статистики и налоговыми органами, исключения составляют госкорпорации, бюджетные и религиозные организации.

Внутренний контроль в настоящее время обязаны осуществлять все экономические субъекты в соответствии с законом «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ. Органом внутреннего контроля в некоммерческих организациях является ревизионная комиссия.

Система внутреннего контроля необходима для эффективного обеспечения организацией своей деятельности. В некоммерческой сфере особое внимание уделяется соответствия уставной деятельности организации задачам, ради которых она создана. По результатам контроля разрабатывается «комплекс мер, которые принимаются для повышения качества предоставляемой информации и выявления негативных событий» [1].

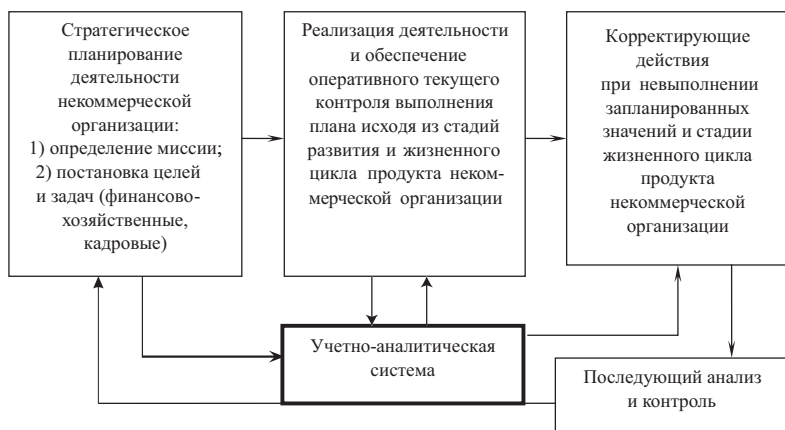
Внутренний контроль – это комплекс мер, предпринимаемых руководством организации для предупреждения и выявления негативных событий; это процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

а) эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;

б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;

в) соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета¹.

Контроль является неотъемлемой частью системы управления и элементом учетно-аналитической системы (см. рисунок).



Система управления некоммерческой организацией

На первой стадии происходит определение миссии, целей деятельности некоммерческой организации и ресурсов для ее осуществления. Также на данной стадии формируется смета поступлений и расходований средств [3]. Для этого необходимо определить кадровый состав, расходы на содержание зданий (помещений), материальные затраты. Стадия планирования подразумевает разработку системы учетно-аналитического процесса, в том числе в рамках финансового и управленческого учета.

Второй стадией процесса управления является реализация поставленных целей организации и контроль их осуществления. На данной стадии происходит текущий учет финансово-хозяйственной деятель-

¹ Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

ности, контроль показателей учета и отчетности, что позволяет решить поставленные управленческие задачи [2].

Третьей стадией является корректировка результатов деятельности организации (например, в финансово-хозяйственной части) и определение эффективности ее деятельности, а также анализ деятельности организации в текущем периоде, сравнение результатов деятельности за отдельные отчетные периоды. Особенностью данного этапа является контроль и анализ выполняемых управленческих функций, сметных показателей и нефинансовых индикаторов, которые имеют большое значение в некоммерческой организации. Например, при анализе эффективности деятельности необходимо рассчитывать индекс социальной эффективности и общественной значимости данных организаций [4].

Тем самым, учетно-аналитическая система включает контрольную функцию на каждом этапе управленческой системы: при формировании сметы поступлений и расходов и сметы движения денежных средств, при реализации сметного планирования, при анализе отчетного периода и корректировок текущего и последующего года.

Задачи ревизионной комиссии некоммерческой организации:

- проверка соблюдения законодательства на всех уровнях управления;
- контроль качества и достоверности информации на основании данных бухгалтерского учета и отчетности;
- контроль целесообразности и целевой характер расходов;
- анализ соблюдения сметных назначений;
- проверка эффективности деятельности организации на основе анализа финансовых и нефинансовых показателей.

Таким образом, задачи ревизионной комиссии достаточно обширны и не ограничиваются анализом финансовых показателей деятельности организации и соблюдением законодательства. В то же время некоммерческие организации сталкиваются с нехваткой квалифицированного персонала в своей сфере и руководствуются принципом сопоставимости: когда затраты, связанные с контрольно-ревизионными мероприятиями должны быть сопоставимы с полезностью этих мероприятий.

Библиографический список

1. *Логинова Т. В.* Внутренний контроль в некоммерческой организации: вопросы организации и проведения // Символ науки. 2015. №4. С. 93–95.
2. *Матвеева В. С., Фурсова В. В.* Методы налогового контроля в бюджетной сфере в условиях модернизации экономики // Экономика и финансы в технологическом развитии России : материалы Всерос. науч.-практ. конф., посвященной 100-летию со дня рождения Б. Н. Христенко (Челябинск, 27–29 мая 2019 г.). Челябинск: Изд. центр ЮУрГУ, 2019. С. 426–431.

3. *Титова А. В.* Основные аспекты внутреннего и внешнего контроля некоммерческих организаций // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита : материалы XI Всерос. молодежной науч.-практ. конф. (Курск, 25–26 апреля 2019 г.). Курск : ЮЗГУ, 2019. С. 437–440.

4. *Третьякова Е. В., Трещева С. М.* Организация внутреннего контроля в экономических субъектах и оценка его эффективности в аудите // Наука. Образование. Инновации : сб. науч. тр. по материалам VII Междунар. науч.-практ. конф. (Анапа, 13 июня 2019 г.). Анапа : ООО «Научно-исследовательский центр экономических и социальных процессов в Южном федеральном округе», 2019. С. 10–16.

Р. О. Холбеков

*Ташкентский государственный экономический университет
(Ташкент, Республика Узбекистан)*

Совершенствование учета производственных запасов в Республике Узбекистан

Рассмотрены принципы учета материально-производственных запасов; раскрыты понятие и содержание информации, учитываемой в составе запасов. Автор рекомендует ввести самостоятельные субсчета 1010 «Сырье» и 1011 «Основные материалы» с целью повышения аналитичности учетной информации о материально-производственных запасах.

Ключевые слова: учетная информация; управление; товарно-материальные запасы; сырье; материалы; компонент продукции.

Экономическая реформа в Республике Узбекистан, изменение отношений к форме собственности, новые требования к налогообложению и переход на международные стандарты бухгалтерского учета вынуждают ведение новой учетной политики так, как того требуют рыночные отношения. Применение новой учетной политики в соответствии с требованиями международных стандартов и рыночных отношений в первую очередь связано с качеством и масштабом осуществления учетной интеграции. С 1998 г. начали разрабатывать Национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ) и до настоящего времени принято в Республике Узбекистан и введено в действие 24 НСБУ.

Эти стандарты, служат нормативными и методическими основами организации и ведения бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов Республики Узбекистан. Вместе со значительными положительными результатами, достигнутыми в системе бухгалтерского учета, имеются некоторые незначительные проблемы, решение которых приводит к бо-

лее полному, достоверному представлению информации о средствах хозяйствующих субъектов и их источниках.

Эффективное управление производственными запасами возможно только при наличии информации, получаемой из бухгалтерского учета. Организация бухгалтерского учета производственных запасов требует соблюдения следующих основных принципов:

- 1) полной материальной ответственности лиц, принявших производственные запасы под отчет;
- 2) учета производственных запасов на местах хранения (на складах, участках) по наименованиям в натуральном выражении по каждому материально-ответственному лицу;
- 3) соответствия фактических остатков производственных запасов в натуральном выражении на местах хранения данным складского учета;
- 4) раздельный учет производственных запасов в бухгалтерии в стоимостном выражении по основным и вспомогательным счетам;
- 5) единства данных аналитического учета производственных запасов в местах хранения в натуральном выражении и данных стоимостного учета бухгалтерии.

Данные принципы бухгалтерского учета производственных запасов требуют конкретизации группировки производственных запасов в зависимости от технологических особенностей производимой продукции.

В НСБУ №21 «Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов»¹ приведен счет учета материалов под номером 1000. Обобщение информации о наличии и движении принадлежащих предприятию сырья, материалов, топлива, запасных частей, комплектующих изделий, покупных полуфабрикатов, конструкций, деталей, тарных материалов, инвентаря, хозяйственных принадлежностей и подобных ценностей осуществляется на соответствующих субсчетах. Наименования субсчетов соответствуют виду материалов, например, 1010 «Сырье и основные материалы»; 1020 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»; 1030 «Топливо» и т. д.

На счете 1010 «Сырье и материалы» производится учет наличия и движения:

- а) сырья и основных материалов, входящих в состав вырабатываемой продукции, образующих ее основу, или являющихся необходимым компонентом при ее изготовлении (выпуске);

¹ Национальный стандарт бухгалтерского учета №21, утв. приказом Министерства финансов Республики Узбекистан от 9 сентября 2002 г. № 103.

б) вспомогательных материалов, которые участвуют в производстве продукции или потребляются для хозяйственных нужд, технических целей и для содействия производственному процессу;

в) сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки;

г) кормов и подстилок. Корма и подстилки собственного производства в течение года отражаются по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической себестоимости.

Товарно-материальные запасы – это активы, используемые в качестве сырья и материалов при производстве продукции, предназначенные для продажи, используемые для управленческих нужд предприятий и организаций.

Сырье – это добытые полезные ископаемые и другие природные ресурсы, произведенные из них материалы, подлежащие дальнейшей переработке.

Материалы – это получаемая из природного сырья посредством обработки, переработки материальная субстанция, используемая для производства» [1].

По нашему мнению, применение терминов «сырье» и «материалы» зависит от особенностей производства или продукции. Сырье и материалы – разные компоненты производственного процесса. На практике сырье выступает основным компонентом продукции на перерабатывающем производстве, а материалы для этих предприятий являются вспомогательными (помогающие) производству. При изготовлении продукции сырье меняет свой внешний вид и свойства, а материалы уже имеют внешний вид и свойства [2]. Например, на мукомольных предприятиях – это зерно, для консервных заводов – рыба или фрукты и овощи, на металлургических заводах – руда и другие. Все перечисленное является основным сырьем и полностью меняют свой внешний вид и свойства.

Эти предприятия могут использовать дополнительные материалы как тара и тарные материалы. Например, для производства муки пшеница является основным компонентом продукции, а мешки для транспортировки пшеницы выступают вспомогательным материалом.

Промышленные или обслуживающие предприятия используют разные виды материалов. Например, для машиностроительной промышленности основным материалом являются полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали, для строительных организаций – строительные материалы и др.

Аналитический учет производственных запасов выбирается самостоятельно, учитывая особенности предприятий. В качестве такой единицы может выступать номенклатурный номер, партия, однородная

группа и т.п. Например, для зерна аналитическими позициями выступают пшеница, ячмень, кукуруза и др., для фруктов аналитическими счетами являются яблоко, виноград, груши и др., для строительных материалов – цемент (по маркам), известь, кирпич (по видам) и др.

Когда речь идет о качестве информации для отражения производственных запасов, необходимо найти оптимальный вариант группировки и учета производственных запасов. Мы рекомендуем изменить действующий вариант группировки и учета производственных запасов, согласно НСБУ №21 и информацию по счету 1000 «Счета учет материалов», представить в виде самостоятельных субсчетов 1010 «Сырье» и 1011 «Основные материалы». Такое разделение информации позволит повысить аналитичность учетной информации о материально-производственных запасах.

Библиографический список

1. *Бухгалтерский учет: теория и практика России и Узбекистана* : учеб. пособие / Р. О. Холбеков, Н. С. Нечеухина, Т. И. Буянова и др.; под ред. Н. С. Нечеухиной. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2019.

2. *Холбеков Р. О. Производственный учет и его организация // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития* : материалы IX Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 16 апреля 2018 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2018. С. 117–121.

Е. А. Цупко

*Ивановский государственный университет
(Иваново)*

Управление рисками как элемент системы внутреннего контроля организации нефинансового сектора

Раскрыты аспекты управления рисками с применением элементов методики COSO. Охарактеризованы направления и принципы риск-ориентированного внутреннего контроля за рисками. Дана оценка последствий рисков с целью управления и их ранжирования по степени влияния на результаты деятельности.

Ключевые слова: управление риском; методика COSO; риск-менеджмент; внутренний контроль.

Управление рисками и внутренний контроль в любой организации тесно взаимосвязаны и являются неотъемлемыми элементами процесса управления в целом. Современная теория и практика (в частности, стандарты COSO ERM – Enterprise Risk Management,

UK Corporate Governance Cadbury Act и др.) трактуют систему внутреннего контроля организации как широкое понятие, включающее в себя внутреннюю контрольную среду и корпоративное управление, собственно риски, их оценку и процедуры управления ими, в том числе контрольные процедуры как один из способов выявления рисков и управления ими [2].

Ключевым элементом методики COSO является оценка рисков, что позволяет охарактеризовать данную методику как риск-ориентированную. Рассматриваемая методика основывается на последовательности процедур: определение рисков, воздействующих на достижение цели внутреннего контроля, разработка мер по предотвращению рисков, постоянный контроль работоспособности и эффективности применяемых процедур. Риск-ориентированная направленность методики вызвала необходимость разработки отдельного документа, описывающего процедуры управления рисками – «Концептуальные основы управления рисками» (Enterprise Risk Management – Integrated Framework). Риск-ориентированный подход предполагает использование технологий риск-менеджмента. Ключевая задача при этом – получение фактической и прогнозной карты рисков, влияние которых на деятельность организации можно минимизировать посредством внутреннего контроля¹.

В системе риск-ориентированного внутреннего контроля можно выделить следующие направления:

- 1) оценка риск-фактора бизнес-модели организации, включая стратегию развития, концепцию развития отдельных направлений, бизнес-план;
- 2) постоянный контроль финансово-хозяйственных операций, совершаемых организацией;
- 3) анализ результативности управления рисками в системе внутреннего контроля.

Принципы риск-ориентированного внутреннего контроля разработаны А.П. Шихвердиевым [1]. Дополнение и уточнение отдельных положений, содержащихся в исследовании данного автора, позволило нам сформулировать следующие принципы риск-ориентированного внутреннего контроля:

- 1) единообразие подходов при идентификации и оценке рисков;
- 2) координация действия системы внутреннего контроля и управления рисками из единого центра;

¹ Enterprise Risk Management – Integrated Framework. URL: <http://www.coso.org/ERM-IntegratedFramework.htm>.

3) способность системы внутреннего контроля предвидеть и оперативно реагировать на изменения в деятельности компании, вызванные как внешними, так и внутренними факторами;

4) возможность осуществлять контрольные действия в отношении любой финансово-хозяйственной операции, совершаемой организацией.

Управление рисками организации должно быть регламентировано. Для этого организацией разрабатывается внутренний документ, определяющий порядок и процедуры управления рисками. Процедуры управления рисками необходимо формализовать, что обеспечит единообразие в определении характеристик риска и его оценки.

Политика управления рисками российских организаций финансового сектора формируется с учетом нормативных документов, разработанных Банком России. Организации нефинансового сектора, в силу отсутствия нормативных документов, регламентирующих порядок организации системы внутреннего контроля и управления рисками, разрабатывают данный документ, полагаясь на собственное понимание цели, задач и принципов функционирования данной системы, а также контрольных процедур.

Крупными российскими компаниями нефинансового сектора определена собственная политика в области системы управления рисками и внутреннего контроля, но значительная часть средних и, тем более, малых предприятий не имеет такого документа, что снижает эффективность внутреннего контроля.

Структура Положения о внутреннем контроле организации может быть следующей.

1. Вводная часть (назначение Положения, сфера действия Положения, термины).

2. Функционирование СВК (цель и задачи СВК, принципы функционирования СВК, распределение обязанностей и полномочий в процессе функционирования СВК).

3. Компоненты системы управления рисками (контрольная среда, постановка целей, идентификация рисков, выявление риск-образующих факторов, оценка рисков, владелец риска, реагирование на риски, средства контроля, информация и коммуникации, мониторинг системы управления рисками).

Целью применения системы управления рисками организации является сосредоточение внимания на областях повышенного риска. Для этого организация должна формировать информационную базу; определять объекты анализа рисков и индикаторы риска, анализировать применение возможных мер по предотвращению и минимизации рисков.

Система внутреннего контроля подразумевает не только выявление и идентификацию рисков, присущих организации, но и их оценку. В зависимости от качества имеющейся информации оценка может производиться одним из двух методов:

1) качественный (экспертный) метод, при котором оценка проводится на основании имеющегося опыта;

2) количественный метод, предусматривающий математическую оценку потерь, определяемую на основе статистических расчетов и финансовой математики.

Оценка рисков представляет собой процесс анализа выявленных рисков и их последствий с целью обеспечения дальнейшего управления рисками, включая их устранение или снижение, внедрение необходимых контрольных процедур. Формализованные процедуры по выявлению и оценке рисков позволяют получить сравнимые результаты оценки рисков для приоритизации усилий по управлению ими и внедрению необходимых контрольных процедур.

Все выявленные риски должны быть ранжированы по степени их влияния на результаты деятельности организации. При этом выявляются критические риски, относящиеся к приоритетным с позиции управления ими. Для рисков, которые в процессе приоритизации отнесены к стратегическим (т. е. оказывающим наибольшее влияние на достижение стратегических целей организации), определяются владельцы рисков, ответственные за разработку и реализацию мероприятий по управлению рисками.

Посредством риск-ориентированного внутреннего контроля обеспечивается удержание предпринимательских рисков в пределах, принятых руководством хозяйствующего субъекта в качестве допустимых. Поскольку внутренний контроль предназначен для обеспечения соблюдения экономических интересов собственников данного хозяйствующего субъекта, выполнение контрольных процедур позволяет удерживать риски в заданных параметрах, т. е. в пределах, обеспечивающих разумную уверенность достижения его целей.

Библиографический список

1. *Шихвердиев А. П.* Корпоративный контроль и управление рисками в системе корпоративного управления. Сыктывкар : Изд-во СыктГУ, 2012.
2. *Internal Control – Integrated Framework.* The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). New York: AICPA, 1992.

А. В. Чепулянис

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Совершенствование методологического обеспечения аналитических процедур в аудите: стратегический аспект

Рассмотрены вопросы методического обеспечения аналитических процедур при проведении аудиторских проверок с учетом стратегических аспектов: внешнего окружения, рыночной позиции, конкурентоспособности. Представлена комплексная методика проведения аналитических процедур. Предложены методические приемы, которые могут быть использованы на каждом этапе анализа аудируемого лица.

Ключевые слова: аудит; экономический анализ; стратегический анализ в аудите; методика аналитических процедур при аудите.

Современный этап развития системы учетно-аналитического обеспечения хозяйствующих субъектов выдвигает к аудиторским проверкам более широкие требования, чем когда-либо. Они сводятся не только к подтверждению достоверности и соответствия представляемой субъектом хозяйствования финансовой (бухгалтерской) отчетности, но и к оценке финансового состояния аудируемой организации и финансовой результативности ее деятельности [4]. При этом немалую роль здесь играет оценка рисков и факторов неопределенности при принятии тех или иных экономических решений. Тем самым, при проведении внешнего аудита возрастает значение риск-ориентированного и стратегического анализа при проведении аналитических процедур на всех этапах аудиторской проверки.

При проведении аудиторской проверки аудитор должен хорошо ориентироваться в специфике бизнеса проверяемого субъекта хозяйствования для оценки коммерческих и финансовых рисков его деятельности и понимания стратегии развития аудируемого субъекта.

Применение аналитических процедур в рамках аудиторской деятельности позволяет понять причины сложившейся экономической ситуации и оценить возможности ее изменения, что повышает значимость аудита с части совершенствования учетно-аналитического обеспечения управления экономическим субъектом. В то же время аналитические процедуры, используемые в аудите, имеют определенную специфику и связаны с выявлением и оценкой допустимости определенных отклонений, которые могут существенно исказить финансовую отчетность и нарушить ее достоверность [2].

Экономический анализ в аудите представляет собой комплекс процедур, с помощью которых оценивается достоверность финансовой отчетности, исследуется текущее имущественное и финансовое состояние организации, оцениваются риски хозяйственной деятельности при принятии экономических решений в условиях неопределенности, касаемых стратегического развития субъекта аудита, его позиционирования на рынке и оптимизации бизнес-процессов [3].

Задачи, решаемые с помощью аналитического инструментария при проведении аудиторских проверок, сводятся к следующему:

- формирование комплексного и всестороннего представления о бизнесе клиента, его сильных и слабых сторонах, угрозах и открывающихся возможностях;

- выявление признаков искажения бухгалтерской отчетности вследствие допущенных ошибок, недобросовестных действий ответственных лиц компании, несовершенства и ли неправильного применения стандартов учета;

- оценка внешнего окружения, создающего финансово-экономическую ситуацию на проверяемом предприятии и определяющего его позиционирование и конкурентоспособность на рынке;

- оценка перспектив непрерывности деятельности экономического субъекта и выявление признаков несостоятельности при оценке показателей вероятности банкротства;

- анализ различного рода хозяйственных рисков и факторов неопределенности при решении финансово-экономических вопросов;

- оценка эффективности и оптимальности бизнес-процессов на предприятии, а также экономической состоятельности бизнеса;

- выработка рекомендаций по улучшению имущественного и финансового состояния экономического субъекта, его финансовой результативности на основе оптимизации и совершенствования бизнес-процессов.

Информационной базой для комплексного экономического анализа, проводимого в рамках аудиторской проверки хозяйствующего субъекта являются следующие информационные ресурсы:

- макроэкономические показатели, включая темп экономического роста, уровень инфляции, средний уровень процентных ставок, средняя доходность финансовых инструментов, уровень и динамика курса валют;

- отраслевые показатели;

- региональные показатели, в том числе средний уровень жизни в регионе, особенности регионального налогообложения и налоговые льготы;

– рыночные показатели, в том числе уровень конкурентной борьбы, уровень цен на реализуемую продукцию и закупаемые ресурсы, стратегии ценообразования характеристики видов и каналов распределения продукции;

– технико-экономические показатели деятельности организации.

Методика экономического анализа при проведении аудиторским проверок должна включать следующие этапы:

1-й этап – предварительная оценка бизнеса клиента. На этом этапе проводится комплексный финансовый анализ деятельности хозяйствующего субъекта на основании финансовой (бухгалтерской отчетности) экономического субъекта, с помощью которого анализируется имущественное и финансовое состояние клиента и соотнесение так называемых желаемых (нормативных) соотношений с фактическими (соотнесение темпов роста выручки и себестоимости продаж, признаки «хорошего баланса», выполнение критериев абсолютной ликвидности). На основании такого анализа аудитор может сформировать суждение о способности экономического субъекта отвечать по имеющимся обязательствам, накапливать собственные средства для самофинансирования хозяйственной деятельности и генерировать достаточный объем ликвидности для обеспечения кредито- и платёжеспособности [1].

Также для ознакомления с бизнесом клиента и его окружения аудитор может воспользоваться методами стратегического анализа такими, как SWOT-анализ и PEST-анализ.

Первый метод (SWOT-анализ) предназначен для оценки сильных и слабых сторон клиента, которые определяют его рыночные позиции и конкурентоспособность создаваемого продукта, а также позволяет очертить круг внутрифирменных и внешних угроз и экономического потенциала устойчивого развития, что будет в последствии определять непрерывность хозяйственной деятельности субъекта аудита [5].

Второй метод (PEST-анализ) служит для комплексной оценки окружающей среды клиента. Данный метод позволяет оценить негативное и положительное влияние факторов внешнего окружения на основные технико-экономические показатели деятельности экономического субъекта и также определяют его рыночное позиционирование.

Результатом данного этапа экономического анализа будет выявление индикаторов проблем организации, не позволяющих подтвердить допущение непрерывности деятельности. Наличие существенных отклонений в финансовом состоянии от рыночного уровня могут рассматриваться, как косвенные признаки недостоверности анализируемой отчетности, а также неэффективности управления делами компании.

На основании анализа динамики финансовых коэффициентов определяются зоны риска и формируется обоснование основных направлений аудиторской проверки по существу.

2-й этап – выявление признаков искажения отчетности с помощью аналитических процедур. Проводится исследование контрольных соотношений между показателями между показателями отчетности и их взаимосвязка, выявление недобросовестных действий заинтересованных лиц, направленных на оптимизацию налоговой нагрузки или присвоение прибыли и активов организации. На этом этапе определяется соответствие учетной (балансовой) стоимости активов их рыночному (справедливая оценка) и отраслевому уровню.

На этом этапе аудитор оценивает риски бизнеса (текущие и перспективные), связанные с выявленными искажениями, определяет каким образом это может повлиять на результаты аудиторской проверки и формирование профессионального мнения (суждения) о достоверности анализируемой отчетности.

3-й этап – оценка гипотезы непрерывности деятельности. В первую очередь на данном этапе применяются методы финансового анализа, с помощью которого оцениваются показатели прибыльности по осуществляемым в организации операциям, доступность финансовых ресурсов (оценка кредитоспособности хозяйствующего субъекта), возможность своевременного обслуживания имеющихся обязательств (показатели финансовой устойчивости).

С точки зрения стратегических аспектов оценки непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта, необходимо разделять анализ внешних и внутренних факторов.

При внешнем стратегическом анализе факторов непрерывности деятельности уместно применение методов отраслевого анализа, анализа «слепых зон», анализ конъюнктуры рынка (анализ рынков поставщиков, потребителей, посредников, товаров-субститутов).

Для внутреннего стратегического анализа факторов непрерывности деятельности может быть использован метод анализа жизненного (рыночного) цикла продукта, который позволяет оценить возможности дальнейшего производства продукта или о высказать профессиональное суждение нецелесообразности дальнейшего выпуска и необходимости снятия данного продукта, а также пересмотра ассортиментной стратегии. Для большей объективности в оценке финансового состояния также необходимо определить на какой стадии жизненного цикла находится сам бизнес, что позволяет сформировать профессиональное мнение о дальнейших перспективах развития и позиционирования бизнеса.

4-й этап – оценка эффективности управления хозяйственной деятельностью и экономической состоятельности бизнеса. На данном этапе формируется объективная оценка компетентности и добросовестности руководства организации. Для этого анализируются индикаторы качества финансовых результатов, показатели ресурсоотдачи и ресурсоемкости, показатели контролируемости объектов затратообразования, соотношение показателей производительности труда и среднего уровня заработной платы, анализ качества денежных потоков по видам деятельности. При этом должно производиться сопоставление полученных показателей с отраслевыми и среднерыночными показателями, а при наличии нормативных значений, утвержденных контролирующими органами, также и с ними. При этом может использоваться бенчмаркинг, позволяющий провести всесторонний сравнительный анализ эффективности по нескольким организациям, действующих в аналогичных рыночных условиях.

В рамках стратегического анализа эффективности оценивается инвестиционная привлекательность компании и прогнозные методы. Методы инвестиционного и прогнозного анализа позволяют оценить будущее финансово-экономическое состояние организации с учетом выявленных тенденций, экспертных оценок возможного изменения ключевых показателей, установить оптимальный уровень инвестиций для поддержания оптимального уровня развития и непрерывности деятельности экономического субъекта.

На основе прогнозных и ситуационных моделей может быть сформирована прогнозная финансовая отчетность, в которой будут запараметрированы стратегические показатели, которые обеспечат непрерывность хозяйственной деятельности и устойчивое ее развитие.

5-й этап – формирование аналитической информации для руководства организации. В аналитической записке аудитор высказывает свое профессиональное суждение о тех факторах и обстоятельствах, которые заставляют сомневаться в достоверности финансовой отчетности по экономическому содержанию, а также представляет собой угрозу непрерывности деятельности и снижает эффективность деятельности организации, а также при необходимости предлагается комплекс мер по нормализации экономической ситуации на предприятии.

Таким образом, расширение практики применения стратегических инструментов экономического анализа позволит расширить возможности и сферу применения аудиторской деятельности, повысит роль аудитора в качестве стратегического консультанта, раздвинет рамки аудиторских проверок до комплексного исследования бизнеса с учетом факторов риска и неопределенности.

Библиографический список

1. *Бороненкова С. А., Мельник М. В.* Комплексный финансовый анализ в управлении предприятием : учеб. пособие. М. : ФОРУМ; ИНФРА-М, 2016.
2. *Киртичкова Е. Е., Сергиенко А. Н.* Совершенствование системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской отчетности // Региональная Россия: история и современность : материалы Всерос. (национальной) науч.-практ. конф. (Комсомольск-на-Амуре, 12 декабря 2019 г.). Комсомольск-на-Амуре : Амур. гум.-пед. гос. ун-т, 2019. С. 63–70.
3. *Мельник М. В., Когденко В. Г.* Экономический анализ в аудите : учеб. пособие. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012.
4. *Третьякова Е. В., Трещева С. М.* Организация внутреннего контроля в экономических субъектах и оценка его эффективности в аудите // Наука. Образование. Инновации: сб. науч. тр. по материалам VII Междунар. науч.-практ. конф. (Анапа, 13 июня 2019 г.). Анапа : ООО «Научно-исследовательский центр экономических и социальных процессов в Южном федеральном округе», 2019. С. 10–16.
5. *Фляйшер К., Бенсуссан Б.* Стратегический и конкурентный анализ. Методы и средства конкурентного анализа в бизнесе. М. : БИНОМ; Лаборатория знаний, 2005.

А. Ф. Черненко

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург);
Южно-Уральский государственный университет
(Челябинск)*

И. Н. Дмитриева

*Южно-Уральский государственный университет
(Челябинск)*

Налоговый учет операций по лизингу у лизингополучателя

Представлен анализ влияния изменений в российском налоговом законодательстве на величину затрат, возникающих при приобретении имущества по договору лизинга. Определены некоторые элементы налогообложения и потенциальные расходы предприятия при приобретении имущества в разрезе видов расходов согласно гл. 25 НК РФ.

Ключевые слова: потенциальные расходы; лизинг; налоговая база; затраты.

Налогообложению лизинговых операций посвящен ряд исследований [2; 3]. Однако законодательная база по налогообложению продолжает развиваться. Так, с начала текущего года произошли некоторые изменения в налоговом законодательстве: теперь объектом налогообло-

жения налога на имущество организаций является только недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета (ранее объектом налогообложения являлось и движимое, и недвижимое имущество).

С учетом вышесказанного потенциальные расходы, которые в настоящее время понесет предприятие при приобретении имущества по договору лизинга:

- 1) величина лизинговых платежей без НДС за период осуществления договора лизинга;
- 2) влияние инфляции на стоимость платежей по НДС в связи с изменениями сроков их уплаты;
- 3) величина процентов, периодически начисляемых в зависимости от периодичности арендных платежей и от наступления отчетных дат;
- 4) в случае, если предметом договора лизинга выступает недвижимое имущество, то величина налога на имущество, который будет уплачен организацией до полной амортизации приобретенного имущества.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ (ст. 257) и ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» лизингополучатель в первоначальную стоимость имущества включает все расходы, связанные с его приобретением. Если у лизингополучателя не возникает дополнительных затрат, связанных с приобретением предмета договора лизинга, первоначальная стоимость лизингового имущества будет равна сумме лизинговых платежей без учета НДС. Однако первоначальная стоимость имущества в соответствии с главой 25 НК РФ и фактическая стоимость права пользования активом в соответствии с ФСБУ 25/2018 будут разными, это касается и величины лизинговых платежей [1].

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо его списания с бухгалтерского учета. Такой же порядок начисления амортизации существует и в налоговом учете. Однако в отличие от бухгалтерского учета, сумма амортизации для целей налогообложения определяется ежемесячно.

В зависимости от объектов недвижимого имущества, налоговой базой по налогу на имущество может выступать:

- а) в отношении отдельных объектов – кадастровая стоимость имущества, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости;
- б) в отношении остальных объектов – среднегодовая стоимость недвижимого имущества, которая определяется по остаточной стоимости

имущества, сформированной в соответствии с установленным в учетной политике организации порядком ведения бухгалтерского учета.

Для наиболее точного анализа эффективности лизинга необходимо учитывать все налоговые последствия, связанные с выполнением договора лизинга, так как налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. В соответствии с Налоговым кодексом РФ, потенциальными расходами лизингополучателя являются:

- начисленная сумма амортизации в соответствии со статьей 259–259.2 НК РФ, которая относится к расходам, связанным с производством и реализацией (п. 2 ст. 253 НК РФ). В соответствии с п. 2 ст. 259.3 НК РФ, лизингополучатель вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент не выше 3;

- сумма лизинговых платежей за вычетом суммы амортизации по лизинговому имуществу, которая относится к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией (п. 1 ст. 264 НК РФ);

- сумма начисленного налога на имущество, которая также относится к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (п. 1 ст. 264 НК РФ).

Приведенные выше суммы будут уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Соответственно, величину уменьшения налога на прибыль за счет амортизации, лизинговых платежей и налога на имущество необходимо вычитать при определении потенциальных расходов лизингополучателя.

Сумма начисленного налога на имущество организации уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Однако по налогу на прибыль и налогу на имущество существуют разные сроки авансовых платежей: отчетными периодами по налогу на имущество признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года, то отчетные периоды по налогу на прибыль могут быть различны.

В соответствии со ст. 285 НК РФ, отчетными периодами по налогу на прибыль могут признаваться как первый квартал, полугодие, девять месяцев, так и месяц, два, три, четыре и так далее до окончания календарного года. Однако последние являются отчетными периодами для налогоплательщиков, которые исчисляют ежемесячные авансовые платежи, исходя из фактически полученной прибыли. Соответственно, деление отчетных периодов на «ежемесячные» и «ежеквартальные» предусматривает и разные способы расчета авансовых платежей.

Имущество, приобретенное по договору купли-продажи, является собственностью экономического субъекта и учитывается на счете 01 «Основные средства». В связи с этим у предприятия возникает обязан-

ность, после введения его в эксплуатацию, ежемесячно начислять сумму амортизации. При этом возникают налоговые обязательства: налог на имущество, налог на добавленную стоимость и изменение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Согласно п. 7 и 8 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам», затраты по полученным займам и кредитам, непосредственно относящиеся к приобретению инвестиционного актива, включаются в стоимость этого актива равномерно и прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств. В дальнейшем проценты за пользование заемными средствами будут относиться к прочим расходам.

Таким образом, при приобретении имущества по договору купли-продажи за счет привлеченных денежных средств по договору займа или кредита, предприятие понесет следующие затраты:

- сумма основного долга по договору займа или кредита (в нашем случае он равен стоимости приобретаемого объекта);

- сумма процентов в полном объеме, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору);

- влияния инфляции на сумму НДС, в связи с изменением срока его уплаты поставщику и в бюджет;

- налог на имущество, который необходимо начислить и уплатить в случае приобретения недвижимого имущества.

Порядок признания затрат, связанных с обслуживанием кредитов и займов в налоговом учете, существенно отличается от правил, установленных в бухгалтерском учете. Так, в соответствии со ст. 265 НК РФ, проценты по кредитам и займам заемщика для целей налогообложения относятся к внереализационным расходам вне зависимости от того, для чего получены эти заемные средства, – главное, чтобы они использовались в предпринимательской деятельности, направленной на получение доходов. В соответствии с п. 1 ст. 269 НК РФ, расходом признаются проценты, исчисленные исходя из фактической ставки (за исключением контролируемых сделок, по которым предусмотрен особый порядок учета процентов).

В соответствии с Кодексом для предприятия, приобретшего амортизируемое имущество, в состав расходов при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль относятся к:

- расходам, связанным с производством и реализацией, начисленная сумма амортизации;

- прочим расходам, связанным с производством и реализацией, сумма начисленного налога на имущество;

– внереализационным расходам, сумма процентов по договорам займа или кредита.

Таким образом, в работе рассмотрено влияние изменений в налоговом законодательстве на величину затрат, возникающих при приобретении имущества по договору лизинга и кредита. Определены потенциальные расходы предприятия при приобретении имущества в разрезе видов расходов в соответствии с главой 25 НК РФ.

Библиографический список

1. *Попов А. Ю.* Налоговые расчеты в финансовом учете : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2019.

2. *Рябчук П. Г.* Проблемы гармонизации бухгалтерского учета и налогообложения лизинга недвижимости // Вестник Омского университета. Сер.: Экономика. 2011. №2. С. 201–208.

3. *Суслова Ю. А.* Имущество получено по договору лизинга: учет и налогообложение у лизингополучателя // Бухгалтерский учет. 2012. №2. С. 23–26.

А. Ф. Черненко

*Южно-Уральский государственный университет
(Челябинск);*

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

А. В. Шишкина

*Южно-Уральский государственный университет
(Челябинск)*

Совершенствование финансового учета операций со скидками

Проанализированы особенности бухгалтерского учета операций со скидками в розничной торговле. Представлены недостатки традиционных схем их финансового учета, выраженные в информационной ограниченности данных, формируемых как на бухгалтерских счетах, так и в финансовой отчетности организаций розничной торговли. Раскрыты причины указанных недостатков; разработаны рекомендации по введению и использованию специализированного счета для учета предоставленных коммерческих скидок.

Ключевые слова: учет; коммерческая скидка; план счетов; скидкодатель; скидкополучатель; розничная торговля.

Предоставление клиентам скидок – явление нередкое в практике торговых организаций. Однако, несмотря на это, типовые схемы бухгалтерского финансового учета операций по продаже товаров со скидками, как и сам термин «скидка», в настоящее время ни в доступных научных

статьях, ни в нормативных документах, не приведены. Поэтому учет данных операций производится по общеустановленным правилам.

В учете торговой организации скидки отражаются: 1) непосредственно при продаже товара в момент их предоставления покупателям; 2) до того, как товар будет фактически продан, например, при планировании распродажи и снижении цены на весь остаток товаров [2]. В бухгалтерском учете выручка принимается в сумме, равной величине поступления денежных средств (п. 6 ПБУ 9/99 «Доходы организации»). Величина поступления определяется исходя из цены, установленной договором купли-продажи с учетом всех скидок, предоставленных организацией покупателю согласно этому договору (п. 6.5 ПБУ 9/99) [3]. Следовательно, если поступление денежных средств признается выручкой на счетах бухгалтерского учета, то она отражается в сумме, уже уменьшенной на предоставленную скидку.

Для того чтобы предоставить покупателю скидку, цену товара необходимо снизить. Отражение в учете этой операции зависит от размера скидки: превышает или не превышает сумму скидки установленную на товар торговую надбавку [4]. Кроме того, порядок отражения операций со скидками зависит от способа учета товаров.

Согласно п. 13 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» организации могут производить оценку приобретенных товаров, как по покупной, так и по продажной стоимости с отдельным учетом торговых надбавок. Если организация ведет учет товаров по покупным ценам без использования счета 42 «Торговая наценка», то торговая надбавка и предоставленная покупателю скидка в учете не отражаются [5].

Применение способа учета товаров по продажным ценам с использованием счета 42 «Торговая наценка» является основной спецификой бухгалтерского учета в организациях розничной торговли [1]. В этом случае, в соответствии с ПБУ 5/01, находящиеся в собственности организации товары отражаются на счете 41 «Товары» в оценке по предполагаемым ценам их продажи, а разница между стоимостью приобретения товаров и предполагаемой ценой их продажи отражается по кредиту счета 42 «Торговая наценка». Такой порядок учета вызывает определенные сложности при отражении расчетов с покупателями товаров по нестандартным схемам, получающим все большее распространение на практике, к которым, в частности, относится предоставление покупателям различных видов скидок. Факт предоставления скидки отражается специальной проводкой только тогда, когда реализуемые товары отражены в учете торговой организации по продажной цене. В этом случае предоставленная скидка сторнируется записью: Дебет 41 Кредит 42.

Дальнейшие записи отражают продажу товара, исходя из цены фактической реализации.

Одной из задач бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, а также обеспечение необходимой информацией пользователей бухгалтерской отчетности. Существующие традиционные варианты учета операций со скидками не позволяют сформировать информацию о предоставленных клиентам скидках в рамках бухгалтерского финансового учета. Следовательно, эта информация не находит отражения и в отчетности организаций, что является ее существенным недостатком. Например, квалифицированный потенциальный инвестор осознает, что применение системы скидок должно привести в результате к положительному экономическому эффекту и что скидки не являются некой вынужденной мерой, необходимой для выживания предприятия, а наоборот, свидетельствуют о перспективе его развития. Поэтому целесообразно доводить информацию о предоставленных скидках до сведения внешних пользователей, отразив ее в финансовой отчетности организаций.

Как отмечено выше, основной причиной отсутствия данных о суммах предоставленных скидок в отчетности организаций является неспособность системы бухучета сформировать такую информацию. Применение способа учета товаров по покупным ценам подразумевает отсутствие информации о торговой надбавке в учете, при этом на счетах учета не формируется продажная цена товара. Следовательно, нет цены, которую можно было бы уменьшить, предоставив скидку. Таким образом, действующее законодательство не позволяет организациям, ведущим учет товаров по покупным ценам, сформировать информацию о суммах предоставленных скидок в рамках финансового учета. Выручка принимается к учету в сумме фактически поступивших в кассу денежных средств, поэтому нет возможности признать выручку по цене товара без скидки, затем начислить скидку и уменьшить выручку на сумму предоставленной скидки.

На сумму скидки традиционно делается бухгалтерская запись (сторно): Дебет 41 Кредит 42 – сторнирована сумма скидки с продажной цены товара. Данная запись показывает, на какую сумму уменьшена торговая надбавка, а значит и продажная цена товара. При использовании способа учета товаров по продажным ценам по данным журнала хозяйственных операций можно рассчитать величину скидок, предоставленных клиентам, сложив все суммы по соответствующим операциям. Но такую информацию невозможно увидеть, например, в оборотно-сальдовой ведомости, когда информация о скидках смешивается с общими данными о ценах товаров и торговых надбавках.

Организациям, применяющим скидки, необходимо воспользоваться рекомендательным характером Плана счетов бухгалтерского учета и ввести в Рабочий план счетов новый специальный счет, например, счет 47 «Скидки предоставленные», который позволит решить указанную проблему. Суммы предоставленных клиентам скидок отражаются по дебету счета 47 «Скидки предоставленные» в корреспонденции со счетом 41 «Товары». При этом соблюдается основной принцип метода учета товаров по продажным ценам – соответствия стоимости товаров, отраженных на счете 41 «Товары», ценам их фактической продажи покупателям.

Для сохранения экономического смысла и соблюдения требований действующего законодательства России, одновременно с первой записью составляется следующая бухгалтерская запись: Дебет 42 Кредит 47 – «Отражена сумма скидки, предоставленной покупателю за счет торговой надбавки». Если размер предоставленной скидки превышает величину торговой надбавки, то сумма реализованной торговой надбавки будет равна нулю, а сумма превышения будет списана на расходы, связанные с обычными видами деятельности фирмы, бухгалтерской записью: Дебет 90/2 Кредит 47.

Таким образом, остатков по рекомендуемому счету 47 «Скидки предоставленные» ни на начало, ни на конец отчетного периода быть не может, а обороты по этому счету будут показывать сумму предоставленных клиентам скидок за определенный период.

Введение нового счета для учета предоставленных скидок увеличивает традиционные схемы учета операций со скидками только на одну бухгалтерскую запись. Использование предложенного специального счета 47 «Скидки предоставленные» позволяет вести финансовый учет предоставленных скидок и, следовательно, дает возможность сформировать и отразить информацию о них в финансовой отчетности организаций.

При этом следует отметить, что введение нового счета не влияет на величину выручки и сумму налогов, подлежащих уплате в бюджет, не искажает экономический смысл проводимых хозяйственных операций, не оказывает влияния на финансовый результат деятельности организации и позволяет соблюдать все требования действующего законодательства России.

Данные рекомендации по использованию специального счета в рамках ведения бухгалтерского финансового учета предоставленных скидок и отражению информации о них в бухгалтерской отчетности организаций, целесообразно использовать тем организациям розничной

торговли, которые: ведут учет товаров по продажным ценам; заинтересованы в привлечении внимания потенциальных и реальных инвесторов; анализируют влияние предоставленных скидок на различные показатели деятельности организации, по результатам анализа принимают обоснованные управленческие решения, корректируют маркетинговую политику организации; используют компьютерные программы для автоматизированного ведения бухучета, позволяющие применить указанные рекомендации.

Библиографический список

1. *Брызгалова А.* Бухгалтерский учет: сложные вопросы из практики налогового консультирования. М. : Налоги и финансовое право, 2012.
2. *Дурново Д.* Бонусы и скидки абонентам и клиентам // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. 2010. №4.
3. *Зуйкова Л.* Актуальные вопросы продаж // Экономико-правовой бюллетень. 2010. №12.
4. *Семенухин В. В.* Налог на прибыль организаций, доходы и расходы. 5-е изд., перераб. и доп. М. : ГроссМедиа; РОСБУХ, 2017.
5. *Чистякова Г.* Отдельные аспекты учета скидок в розничной торговле // Сибирский торгово-экономический журнал. 2009. №8. С. 52–54.

Содержание

Бессонов Д. А., Сергиенко А. Н. Налоговая оптимизация: понятие и способы	3
Власова И. Е. Понятие финансовой устойчивости компании в современной науке	7
Гайдаров К. А. Нематериальные активы: признание и оценка в соответствии с МСФО	12
Девятова Т. Ю., Наумова Р. Э. Качество информации об обремененных активах в бухгалтерском учете банков	15
Кожухова В. В., Корнеева Т. А. Проблемы отражения финансовых инструментов в учете и отчетности российских нефтегазовых компаний	19
Козырчикова Э. Ю. Методика проверки контрагентов с целью минимизации налоговых рисков	24
Котова О. В., Попова Т. П. Проблемы взаимодействия аудиторской организации с аудируемым лицом. Открытый диалог в ходе проведения аудиторской проверки	28
Кремлева В. В., Дудина О. И. Проблемы формирования доходов бюджетов дотационных регионов на примере Республики Дагестан	32
Кучукова Н. М. Предотвращение незаконных механизмов налоговой оптимизации в ходе налогового аудита	37
Лебедев Д. Г., Мустафина О. В. Финансовый контроль и контроллинг в учетно-аналитическом обеспечении экономической безопасности предприятия	40
Маслова Л. И., Пургина К. А. О направлении развития функций внутреннего аудита в коммерческом банке	44
Маслова А. В., Сергиенко А. Н. Различия в интересах пользователей бухгалтерской финансовой информации	49
Мезенин Н. А. Практические аспекты применения в аудиторской деятельности Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»	51
Михайленко Н. Б., Перминова И. М. Обзор проблем рынка аудиторских услуг в России	55
Мокина Н. С. Проблемы и перспективы саморегулирования аудиторской деятельности в России	58
Мустафина О. В., Нечухина Н. С. Контроль в учетно-аналитическом обеспечении финансового управления	62

Надольская Н. А. Проблемы развития бухгалтерского учета и анализа основных средств в условиях применения РСБУ и МСФО....	66
Попов А. Ю. Учетные аспекты исчисления индикаторов экономической безопасности предприятия в условиях прекращаемой деятельности.....	68
Сидорова А. А. Инструменты стратегического управленческого учета	73
Ставрова Т. А. О необходимости управления рисками, связанными с аудиторской деятельностью.....	76
Титова А. В. Значение контрольной функции в некоммерческих организациях	81
Холбеков Р. О. Совершенствование учета производственных запасов в Республике Узбекистан.....	84
Цупко Е. А. Управление рисками как элемент системы внутреннего контроля организации нефинансового сектора.....	87
Чепулянис А. В. Совершенствование методологического обеспечения аналитических процедур в аудите: стратегический аспект	91
Черненко А. Ф., Дмитриева И. Н. Налоговый учет операций по лизингу у лизингополучателя	96
Черненко А. Ф., Шишкина А. В. Совершенствование финансового учета операций со скидками	100

Научное издание

**Развитие аудита, бухгалтерского учета,
государственного финансового
контроля и надзора
в Российской Федерации**

Материалы
Всероссийской научно-практической конференции

(Екатеринбург, 31 октября 2019 г.)

Печатается в авторской редакции и без издательской корректуры

Компьютерная верстка *Ю. С. Баусовой*

Поз. 38. Подписано в печать 30.10.2020.
Формат 60 × 84 ¹/₁₆. Бумага офсетная. Печать плоская.
Уч.-изд. л. 6,0. Усл. печ. л. 6,3. Печ. л. 6,8. Тираж 21 экз. Заказ 375.
Издательство Уральского государственного экономического университета
620144, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта/Народной Воли, 62/45

Отпечатано с готового оригинал-макета в подразделении оперативной полиграфии
Уральского государственного экономического университета