

Министерство образования и науки Российской Федерации

Саморегулируемая ассоциация аудиторов
Ассоциация «Содружество» (СРО ААС)
Уральское территориальное отделение СРО ААС

Уральский государственный экономический университет

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

М а т е р и а л ы
Всероссийской научно-практической конференции

(Екатеринбург, 5–6 октября 2017 г.)

Екатеринбург
2018

УДК 657.1:336.711.65
ББК 65.052.2:67.401
Р 94

Ответственный за выпуск:

кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Уральского государственного экономического университета
Т. И. Буянова

Р 94 **Развитие аудита, бухгалтерского учета, государственного финансового контроля и надзора в Российской Федерации [Текст] : материалы Всерос. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 5–6 октября 2017 г.) / [отв. за вып. : Т. И. Буянова]. – Екатеринбург : Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2018. – 84 с.**

На обширном материале раскрываются проблемы развития в России аудиторской деятельности, внутреннего аудита и контрольно-ревизионной службы; рассмотрены формы государственного контроля и исполнения полномочий государственных органов по внешнему финансовому контролю. Представлен опыт ведения бухгалтерского учета отечественными и зарубежными компаниями в условиях применения международных стандартов финансовой отчетности.

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

УДК 657.1:336.711.65
ББК 65.052.2:67.401

© Авторы, указанные в содержании, 2018
© Уральский государственный
экономический университет, 2018

Г. В. Абшилава
Московская академия экономики и права
(Москва)

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

Финансовый контроль бюджетных средств: деятельность Счетной палаты в Российской Федерации и в различных странах

Проведен анализ работы Счетной палаты Российской Федерации: раскрыты ее основные функции и направления деятельности по осуществлению внешнего государственного финансового контроля в сфере бюджетных правоотношений; определены формы, субъекты и объекты государственного контроля. Рассмотрена деятельность органов финансового контроля ряда государств: США, Франции, Великобритании, Японии и др.; раскрыты особенности статуса их органов финансового контроля.

Ключевые слова: финансовый контроль; Счетная палата РФ; формы государственного контроля; субъекты и объекты контроля; органы контроля РФ и зарубежных стран.

В настоящее время в Российской Федерации остро стоит вопрос о коррупции. В целях противодействия данному явлению необходим контроль деятельности всех государственных органов по использованию денежных средств федерального бюджета Российской Федерации.

К сожалению, существующие органы контроля – Счетная палата, контрольно-счетные органы субъектов РФ и муниципальных образований – бессильны перед находчивостью и скрытностью субъектов, компетентных распределять денежные средства, входящие в государственный бюджет. Однако стоит отметить старание законодателя установить значительные и необходимые функции данных органов.

Счетная палата Российской Федерации была образована в соответствии с Конституцией Российской Федерации.

Федеральный закон от 11 января 1995 г. № 4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» закрепил создание конституционного органа – Счетной палаты. В настоящее время деятельность Счетной палаты РФ регулируется Конституцией РФ, Федеральным законом от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации», Бюджетным кодексом РФ.

Согласно ст. 2 Федерального закона «О Счетной палате РФ» Счетная палата является постоянно действующим высшим органом внешнего государственного аудита (контроля).

Счетная палата Российской Федерации была создана для усиления контроля со стороны Федерального Собрания Российской Федерации за своевременным исполнением доходных и расходных статей федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов по объему, структуре и целевому назначению.

Органами внешнего государственного (муниципального) финансового контроля являются Счетная палата РФ, контрольно-счетные органы субъектов РФ и муниципальных образований.

Главной функцией Счетной палаты является осуществление внешнего государственного финансового контроля в сфере бюджетных правоотношений.

По результатам контрольных мероприятий Палата направляет представления, предписания, уведомления о применении бюджетных мер принуждения, информационные письма, а также при выявлении данных, указывающих на признаки составов преступлений, передает соответствующие материалы в правоохранительные органы.

Счетная палата РФ использует следующие формы государственного контроля: финансовый аудит, аудит эффективности, стратегический аудит, предварительный аудит формирования федерального бюджета, анализ полноты и своевременности поступления доходов, последующий контроль исполнения федерального бюджета.

К субъектам, к которым применяется контроль Счетной палаты, относятся федеральные государственные органы, государственные внебюджетные фонды, Центральный банк РФ, федеральные государственные учреждения, федеральные государственные унитарные предприятия, государственные корпорации и государственные компании, хозяйственные товарищества и общества с участием РФ в их уставных (складочных) капиталах, государственные органы субъектов РФ, органы местного самоуправления.

Счетная палата также уполномочена контролировать деятельность юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, физических лиц, которым были предоставлены средства из федерального бюджета, кредитных организаций, осуществляющих отдельные операции со средствами федерального бюджета, иных организаций – по поручению Совета Федерации и Государственной думы, Президента РФ и Правительства РФ¹.

¹ Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации».

Объектом контроля со стороны Счетной палаты РФ выступают:

- 1) средства федерального бюджета;
- 2) средства федеральных внебюджетных фондов;
- 3) федеральная собственность.

Основные направления деятельности Счетной палаты РФ:

- 1) организация и ведение надзора за своевременной реализацией расходных и доходных статей госбюджета и внебюджетных фондов по целевому назначению, объему и структуре;
- 2) оценка эффективности и целесообразности затрат федеральных средств и использования госсобственности;
- 3) выполнение финансовой экспертизы проектов федеральных нормативных актов, правовых документов органов государственной власти, в которых предусматриваются расходы, покрываемые из государственных средств, либо которые оказывают влияние на составление и исполнение бюджета;
- 4) оценка обоснованности расходных и доходных статей;
- 5) анализ обнаруженных отклонений от предусмотренных показателей госбюджета и внебюджетных фондов [1; 5; 6].

Для сравнения с российской системой органов финансового контроля проведен анализ деятельности контролирующих органов иностранных государств [2; 4].

В различных государствах организация государственного финансового контроля поставлена в зависимость от исторического типа государства.

Среди органов финансового контроля зарубежных стран можно выделить Главную счетную палату Варшавского княжества, образованную в 1808 г., Счетную палату Италии, учрежденную в 1862 г., Счетную палату Японии (1889 г.).

Первая Счетная палата Великого герцогства Люксембург была учреждена в 1840 г., она была призвана контролировать все финансовые операции государства с правом отказывать в совершении тех или иных расходов. В 1999 г. произошло изменение ее статуса в связи с принятием Закона «О Счетной палате».

В настоящее время в США функционирует крупнейший контрольно-финансовый орган – Главное контрольно-финансовое управление. Во Франции предотвращение бюджетно-финансовых злоупотреблений возложено на Счетную палату.

В Великобритании функции контролирующего бюджетно-финансового органа выполняет Национальное контрольно-ревизионное управление [2; 3].

Счетная палата РФ – внешний по отношению к исполнительной власти конституционный орган, который от имени общества осуществляет контроль за деятельностью власти в сфере распоряжения государственными финансами и имуществом, относящимся к ведению Российской Федерации.

Анализ деятельности органов по финансовому контролю зарубежных стран необходим, так как деятельность Счетной палаты РФ построена на основе опыта таких органов.

Помимо использования зарубежного опыта и международных контактов, следует отметить членство Счетной палаты Российской Федерации в:

- Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ);
- Европейской организации высших органов финансового контроля (ЕВРОСАИ);
- Азиатской организации высших органов финансового контроля (АЗОСАИ).

Были подписаны соглашения о сотрудничестве с Контрольной палатой Республики Беларусь и Счетной палатой Бразилии.

Библиографический список

1. *Белолитецкий В. Г.* О совершенствовании государственного финансового контроля в России // *Финансы*. 1998. № 4. С. 47–50.
2. *Васильева М. В.* Особенности контрольно-счетных систем зарубежных стран и опыт их интеграции // *Финансы и кредит*. 2009. № 6. С. 70–80.
3. *Ведель Ж.* Административное право Франции / пер. с фр. Л. М. Энтина; под ред. М. А. Крутоголова. М. : Прогресс, 1973.
4. *Головин К. Л.* Контрольно-счетные органы иностранных государств // *Финансовое право*. 2006. № 7. С. 5–10.
5. *Мокина Н. С.* Аудит эффективности использования бюджетных средств // *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. 199–203.
6. *Соловьева Л. Ю.* Региональная бюджетная поддержка сельского хозяйства // *АПК: Экономика, управление*. 2010. № 2. С. 28–30.

А. Л. Анисимов, М. И. Стаерова
Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Оптимизация затрат на осуществление налогового контроля

Рассмотрены основные прикладные и методологические проблемы разработки экономико-математической модели оптимизации затрат на осуществление налогового контроля. Определены перечень и состав соответствующих задач. Графически представлены базовые положения концепции оптимизации затрат на осуществление налогового контроля, а также перечень вспомогательных моделей, которые необходимы для разработки концептуальной экономико-математической модели оптимизации затрат на осуществление налогового контроля. Учитывая определение понятия «оптимизация» как фактора увеличения прибыли и как средства повышения эффективности вложений, а также его математическое определение как выбора наилучшего варианта из множества возможных или процесса нахождения экстремума функции, как процесса приведения системы в наилучшее состояние или процесса выработки оптимального решения, авторы статьи под оптимизацией затрат на осуществление налогового контроля понимают определение оптимального размера указанных затрат, при котором разность между поступлениями в бюджеты от уплаты налогов и сборов и затратами на их получение, т. е. «чистый доход», станет максимальным.

Ключевые слова: налоговый контроль; оптимизация затрат; взимание налогов и сборов; механизм налогообложения.

В настоящее время проблема качественного управления затратами¹ является достаточно актуальной и нуждается в постоянной модернизации. В связи с вышеобозначенной проблемой возникает необходимость практического и научного переосмысления концептуальных проблем, которые связаны именно с оптимизацией затрат в различных сферах экономической деятельности [3].

Поскольку налоги и сборы выступают одним из главных источников формирования доходов бюджетной системы, налогообложение занимает лидирующее место в системе финансового обеспечения деятельности государства, реализации налогового потенциала страны в условиях действующей налоговой политики и налогового законодательства. При этом современный научный подход к решению данных проблем объективно влечет за собой:

¹ Introduction to Cost Management Systems. URL : <https://www.completepmo.com/introduction-to-cost-management/>.

обязательный учет выводов экономической науки [1];

целесообразное сочетание метода анализа с методами научной абстракции, экономико-математического моделирования и синтеза.

Развитие экономического и организационно-правового механизмов налогообложения, их влияние на налоговую политику государства, вопросы формирования налоговой политики государства представлены в научных трудах современных исследователей [1].

Давая высокую оценку достигнутым результатам, авторы считают целесообразным отметить тот факт, что основные прикладные и методологические проблемы разработки экономико-математической модели оптимизации затрат на осуществление налогового контроля фактически оказались за рамками системных исследований, однако в этом направлении предпринимаются определенные шаги [6].

В современной науке термин «оптимизация» рассматривается как:

- 1) фактор укрепления финансового состояния предприятия [3];
- 2) фактор увеличения прибыли [7];
- 3) средство повышения эффективности вложений [3; 7];
- 4) метод борьбы с кризисом;
- 5) процесс нахождения экстремума функции, т. е. выбор наилучшего варианта из множества возможных;
- 6) процесс приведения системы в наилучшее (оптимальное) состояние [4];
- 7) процесс выработки оптимальных решений.

В рамках данной статьи под оптимизацией затрат на осуществление налогового контроля¹ авторы понимают определение такого размера указанных затрат, при котором разность между поступлениями в бюджеты от уплаты налогов и сборов и затратами на их получение, т. е. «чистый доход» [5, с. 46], станет максимальным.

При изучении данной проблемы определенный интерес представляет экономико-математическое моделирование, т. е. упрощенное отражение экономической действительности с помощью уравнений, графиков, описывающих взаимодействие различных факторов.

Состав перечисленных задач и взаимосвязь между ними представлены ниже (см. рисунок).

¹ Tax optimization. URL : <http://cacs.az/en/tax-optimization/>.



Задачи оптимизации затрат на осуществление налогового контроля

Как видим, конечным итогом оптимизации затрат на осуществление налогового контроля является расчет-обоснование финансовых результатов применения разработанной экономико-математической модели такой оптимизации. При этом необходимо учитывать и затраты на внедрение указанной модели в практику работы налоговых органов, что, несомненно, повлечет за собой дополнительные расходы бюджета, расчет и обоснование которых также требуют отдельного научного исследования [8].

Подводя итог, необходимо отметить, что разработка экономико-математической модели оптимизации затрат на осуществление налогового контроля повлечет за собой необходимость предварительной разработки ряда иных моделей [2, с. 70] (и даже целой совокупности моделей), в том числе:

- 1) модели свойств субъектов экономической деятельности;
- 2) модели взаимодействия субъектов экономической деятельности;
- 3) модели субъектов экономической деятельности;
- 4) модели управления субъектами экономической деятельности;
- 5) модели управления экономическими процессами;
- 6) модели функций субъектов экономической деятельности;
- 7) модели экономических процессов;
- 8) модели принятия решений в сфере управления экономической деятельностью и взаимодействия субъектов.

Наконец, в качестве одного из элементов концепции оптимизации затрат на осуществление налогового контроля представляется необходимым создать механизм оценки адекватности разработанных моделей.

Библиографический список

1. *Богданов А. С.* Формирование налоговой политики региона с целью обеспечения его экономической безопасности: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Орел, 2014.
2. *Виноградова Е. Ю.* Состав входных данных для интеллектуальной системы управления технологическими процессами // Управленец. 2011. № 11-12 (27-28). С. 70–75.
3. *Губейдулина О. Н.* Оптимизация затрат как фактор финансовой устойчивости промышленного предприятия: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2011.
4. *Лопатников Л. И.* Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Дело, 2003.
5. *Пушкарева В. М.* История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособие. М. : ИНФРА-М, 1996.
6. *Софьин А. А.* Учет затрат налоговых инспекций на выполнение функций налогового контроля // Современные проблемы науки и образования. 2014. № 3. URL : <http://www.science-education.ru>.
7. *Сысо Т. Н.* Оптимизация управления затратами предприятия // Вестник Омского университета. Сер.: Экономика. 2011. № 4. С. 135–143.
8. *Boned J. L., Bagur L., Tayles M.* Cost System Design and Cost Management in the Spanish Public Sector // SSRN Electronic Journal. 2006. April. URL : <https://econ-papers.upf.edu/papers/964.pdf>.

К. М. Аронов¹

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Особенности и некоторые вопросы учета нематериальных активов

Приведены результаты сравнительного анализа российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ), федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ) и международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в части учета нематериальных активов с выделением достоинств РСБУ и проекта ФСБУ. Изучена связь РСБУ и ФСБУ с МСФО и с требованиями Налогового кодекса РФ. Исследованы особенности учета разных видов нематериальных активов в соответствии с ПБУ 14/2007; определены основные проблемы и недостатки учета; предложены варианты их устранения.

Ключевые слова: нематериальные активы; исключительные и неисключительные права использования; учет и амортизация нематериальных активов; РСБУ; МСФО; ФСБУ.

Для выделения недостатков, наличие которых возможно при улучшении аспектов российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ), будет рассмотрен учет нематериальных активов (НМА). Это обусловлено рядом особенностей НМА, главной из которых является невещественность актива. Вследствие сказанного нередко возникает проблема с определением срока полезного использования НМА, что влечет за собой упущенную выгоду организаций (на фоне основных средств) в невозможности начисления амортизационных отчислений [4].

В соответствии с ПБУ 14/2007 «Нематериальные активы» нематериальные активы имеют следующие признаки:

- объект не имеет материально-овеществленной формы;
- объект можно идентифицировать и выделить среди других объектов;
- возможно достоверно определить фактическую (первоначальную) стоимость объекта;
- предполагается его использование более 12 месяцев или в течение определенного операционного цикла;
- объект может принести экономическую выгоду компании в будущем, подлежит использованию при производстве ТП, при выполнении работ, оказании услуг или для административно-управленческих нужд;
- компания имеет официальное право на получение выгод от использования объекта;
- осуществляется контроль над объектом;

¹ Научный руководитель – А. Н. Сергиенко, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита УрГЭУ.

– компания не планирует продажу объекта в течение одного года (или обычного операционного цикла).

Далее будет приведен ряд нововведений, отраженных в Федеральном стандарте бухгалтерского учета (ФСБУ), составленном на базе РСБУ и МСФО, а также выделены основные преимущества перед действующими РСБУ в разрезе учета НМА [1].

Главным и принципиальным отличием ФСБУ «Нематериальные активы» от ПБУ 14/2007 является то, что нематериальными активами, помимо указанных в п. 3 (ФСБУ), являются права на использование результатов интеллектуальной деятельности не только исключительные, но и неисключительные¹.

В части применения способов ФСБУ в отличие от РСБУ, помимо таких способов начисления амортизации нематериальных активов, как: а) линейный способ; б) способ уменьшаемого остатка; в) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), теперь также предлагается к использованию способ начисления амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования, который включен в категорию нелинейного способа [2; 5].

При использовании указанного способа начисления норма амортизации за отчетный период определяется как отношение числа лет, остающихся на начало периода до конца срока амортизации, к сумме натуральных чисел от 1 до указанного числа².

В ФСБУ появилась трактовка случаев, при которых процесс начисления амортизации может быть приостановлен. Причем неамортизируемая величина (новое понятие) нематериального актива оказалась равной или превысила его балансовую стоимость. Если в указанном случае неамортизируемая величина впоследствии становится ниже балансовой стоимости нематериального актива, начисление амортизации возобновляется.

Такой метод, как приостановление начисления амортизации НМА, предлагаемый в проекте ФСБУ, связан непосредственно с неамортизируемой величиной нематериального актива и ее соотношением к балансовой стоимости данного актива [3].

Иначе говоря, введен инструмент, позволяющий регулировать процесс начисления амортизации исходя из стоимости НМА, т. е. когда

¹ Проект Федерального стандарта бухгалтерского учета «Нематериальные активы» по результатам заседания от 2017-05-19 / Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета»; Бухгалтерский методологический центр. URL : http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_NMA.

² Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утв. приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н (в ред. от 16 мая 2016 г.) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2016. № 52.

остаточная стоимость достигнет порога в неамортизируемую величину (установленная стоимость, ниже которой НМА не должен опускаться), и амортизация только приостановится. Если остаточная/балансовая стоимость по каким-то причинам становится выше, начисление амортизации представляется возможным возобновить, тем самым можно получить дополнительные экономические выгоды. Так, без параметра, подобного «неамортизируемой величине» НМА и возможности приостановления начисления амортизации (кроме случаев консервации организации), РСБУ упускает возможность гибкого начисления амортизации предприятиями.

В ФСБУ отмечено, что актив, характеризующийся совокупностью признаков п. 3 (проект ФСБУ), считается нематериальным – является ли он завершенным, готовым к использованию объектом или находится в незавершенном состоянии на любой стадии разработки. С данным утверждением можно согласиться: актив – ресурс компании, от которого следует ожидать экономической выгоды в будущем (трактовка МСФО)¹.

Необходимо усовершенствовать РСБУ с точки зрения установки фиксированного срока полезного использования нематериального актива, чей срок не может быть достоверно определен. Допустим, при установке, по аналогии с Налоговым кодексом РФ, срока полезного использования для НМА, в случае если оный достоверно установить невозможно, в 10 лет, станет возможным начисление на него амортизационных отчислений. Данная мера позволит, с практической точки зрения, иметь незначительный эффект организациям (владельцам НМА) в виде оптимизации налогообложения через повышение себестоимости за счет амортизации.

Помимо срока полезного использования стоит задуматься и о моменте, с которого следует начать начислять амортизацию нематериального актива. В РСБУ это – первое число месяца, следующего за принятием НМА к учету. Но если актив поступил в середине или первой половине месяца и уже введен в эксплуатацию, целесообразнее было бы начислять амортизацию с того момента, когда он стал приносить экономический эффект для организации.

Таким образом, по результатам проведенного анализа в части стандартов бухгалтерского учета, действующих на территории Российской Федерации и за рубежом: Российских стандартов бухгалтерского учета, проекта Федеральных стандартов бухгалтерского учета, планируемого к принятию в 2018 г., и Международных стандартов финансовой отчетности в разрезе амортизации нематериальных активов, а также

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» / Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. МСФО-Журнал. URL : <https://fnotchet.ru/articles/155>.

обратившись к действующему Налоговому кодексу РФ, можно говорить о том, что все стандарты ставят перед собой цель наиболее полно и подробно описать правила и процедуру учета нематериальных активов. И если ранее в части учета НМА по РСБУ существовал ряд недочетов, то теперь появились возможности их устранить.

Библиографический список

1. *Матвеева В. С.* Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2015.
2. *Поведишникова С. В.* Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2015.
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.
4. *Теоретические основы бухгалтерского учета* : учеб. пособие / Н. С. Нечуехина, В. В. Калицкая, И. М. Перминова, О. С. Горбунова. Екатеринбург : Ажур, 2017.
5. *Шевчук О. В., Буянова Т. И.* Влияние учетной политики на отдельные статьи бухгалтерского баланса // 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. 152–159.

Н. В. Бархатова

*Иркутский государственный аграрный университет
имени А.А. Ежевского
(Иркутск)*

Льготы по налогообложению сельскохозяйственных предприятий и порядок их применения

Рассмотрены вопросы налогообложения сельхозпроизводителей разными видами налогов. Раскрыты особенности действующей практики применения льгот, предложены льготы и послабления, которые при правильном налоговом планировании позволят существенно снизить налоговую нагрузку на сельскохозяйственные предприятия.

Ключевые слова: сельхозпроизводители; единый сельскохозяйственный налог; налог на прибыль; налоговая нагрузка; налоговое планирование; специальные налоговые режимы; налоговые льготы.

Автором предпринята попытка ответить на актуальный вопрос: какие льготы и при каких условиях могут применяться сельхозпроизводителями, к которым относятся крестьянско-фермерские хозяйства, а также крупные и средние агропромышленные предприятия, занимающиеся производством и переработкой продукции.

В отношении налога на прибыль для сельскохозяйственных производителей и организаций по добыче и переработке рыбы, отвечающих указанным ниже критериям, установлена нулевая ставка по налогу на прибыль по деятельности, связанной с реализацией (согласно п. 1.3 ст. 284 НК РФ):

- а) произведенной ими сельхозпродукции;
- б) произведенной и переработанной данными налогоплательщиками собственной сельхозпродукции.

В Налоговом кодексе РФ понятие «сельхозпроизводитель» определено в гл. 26.1 «Единый сельскохозяйственный налог». Для целей налогообложения к сельхозпроизводителям относятся организации и индивидуальные предприниматели, не только производящие сельскохозяйственную продукцию, но и осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию. Доля таких операций в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) данных организаций и предпринимателей должна составлять не менее 70% (п. 2 ст. 346.2 НК РФ). Кроме того, сельхозпроизводителями считаются сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), признаваемые такими в соответствии с Законом о сельскохозяйственной кооперации. Доля доходов от реализации продукции собственного производства членов данных кооперативов, включая продукцию первичной переработки, от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов, тоже должна составлять в общем доходе не менее 70%.

Сравнив определения с другими законами (в частности, с Федеральным законом от 8 декабря 1995 г. № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации»), можно заключить, что законодательство по налогам рассматривает в этом определении почти все предприятия, где основное производство связано с продукцией сельского хозяйства.

Для организации налогового учета на предприятии необходимо вести учет доходов и расходов по видам продукции: собственная продукция, прошедшая первичную переработку; собственная продукция, переданная в дальнейшую промышленную переработку; оказание услуг вспомогательной деятельности в области производства сельскохозяйственных культур и послепосевной обработки сельскохозяйственной продукции; приобретенная продукция для дальнейшей переработки; иная деятельность [2].

С учетом вышеизложенного целесообразно организовать отдельный учет доходов и расходов от деятельности, связанной с реализацией

произведенной сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией, произведенной и переработанной собственной сельскохозяйственной продукции независимо от глубины ее переработки и от иных видов деятельности (см. письма Минфина России: от 24 августа 2017 г. № 03-03-06/1/54405, от 29 ноября 2016 г. № 03-03-06/1/70662, от 22 июня 2017 г. № 03-11-06/1/39342, от 3 июля 2017 г. № 03-03-07/41687, от 18 мая 2017 г. № 03-11-06/1/30315).

Многочисленные рекомендации финансистов сводятся к тому, что формирование налоговой базы в отношении прибыли, облагаемой по нулевой ставке, осуществляется с учетом всех групп доходов и расходов. Для снижения риска споров с контролирующими органами необходимо тщательно проработать положение по учетной политике и организовать надлежащий налоговый учет доходов и расходов.

При разработке учетной политики и расчета доли, дающей льготу, необходимо учесть, что доля дохода от реализации продукции из первичной переработки в общем доходе определяется исходя из соотношения расходов на производство сельхозпродукции и ее первичную переработку и общей суммы расходов на производство продукции из произведенного сельскохозяйственного сырья (п. 2.2 ст. 346.2 НК РФ). Иными словами, при определении соотношения расходов в состав затрат на производство сельскохозяйственной продукции и ее первичную переработку включаются только расходы на производство и переработку той части продукции, которая была передана для дальнейшей промышленной переработки [5].

Таким образом, законодатель стимулирует не только производство, но и последующую переработку сельхозпродукции в промышленных масштабах.

Распоряжением Правительства РФ от 25 января 2017 г. № 79-р утвержден Перечень сельхозпродукции, производство, первичную и последующую (промышленную) переработку которой осуществляют сельскохозяйственные товаропроизводители. Производство и переработка иных видов продукции с 1 января 2017 г. не дают организации статус такого товаропроизводителя.

Доходы и расходы от иных видов деятельности подлежат учету в целях налогообложения прибыли в общеустановленном порядке. Например, доходы от реализации основных средств не относятся к связанным с сельскохозяйственной деятельностью организации, т. е. получены не от реализации произведенной сельхозпродукции (произведенной и переработанной собственной сельхозпродукции). Их следует учитывать при расчете налога, применяя обычную ставку (Письмо Минфина России от 18 января 2016 г. № 03-03-06/1/1120).

Введенные льготы существенно снижают налоговую нагрузку предприятий.

Налоговая нагрузка представляет собой долю суммы всех налогов в общих доходах предприятия, учитываемых для целей налогообложения, за налоговый период [1].

Т а б л и ц а 1

Расчет налоговой нагрузки на основе условных исходных данных

Показатель	Предприятия, применяющие налоговые льготы по налогу на прибыль	Предприятия, не применяющие налоговые льготы по налогу на прибыль	Отклонения
<i>Исходные данные</i>			
Доходы, всего	1 000	1 000	0
В том числе сельхозпродукция	750	500	250
Расходы, всего	800	800	0
В том числе сельхозпродукция	600	400	200
Из них расходы на оплату труда	200	200	0
Прибыль для налогообложения	200	200	0
В том числе сельхозпродукция	150	100	50
<i>Расчет налоговой нагрузки</i>			
Налог на прибыль	10	40	-30
С том числе сельхозпродукция	0	20	-20
Взносы	60	60	0
Транспортный налог, с учетом льготы на сельхозтехнику	4	6	-2
Налог на имущество	3	3	0
НДС	30	50	-20
Итого	107	159	-52
	11	16	-5

Из расчета видно, что налоговая нагрузка снижается на 5% полученного дохода при применении льготы по налогу на прибыль. Экономия составляет 5 коп. на каждый заработанный рубль. Понятно, что при масштабном производстве такая экономия дает ощутимые преимущества на развитие.

Налог на добавленную стоимость. Льготной ставкой для производителей сельскохозяйственной продукции является пониженная ставка налога (10%) вместо общепринятой (18%). Она применяется при реализации продовольственных товаров, перечисленных в пп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ. В Налоговом кодексе РФ записано, что льготой могут воспользоваться предприятия, на которых реализация продовольственных товаров осуществляется конечному потребителю – населению. Но сюда относятся и сельскохозяйственные товары, такие как скот

и птица в живом весе, мясо и мясопродукты, молоко и молокопродукты, яйца, овощи (включая картофель).

Для более точного применения налоговых норм следует обращаться к постановлениям Правительства РФ, где указываются коды продовольственных товаров, реализация которых подпадает под налоговую ставку 10%.

В льготном списке, утвержденном постановлением Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. № 908, нет следующих видов сельскохозяйственной продукции:

- плодово-ягодная продукция (Письмо Минфина России от 21 декабря 2016 г. № 03-07-03/76774);

- сушеный жом, не являющийся кормовой смесью (Письмо ФНС России от 25 октября 2016 г. № СД-4-3/20214@);

- свежей зелени (Письмо от 20 июля 2017 г. № 03-07-07/46179).

Есть и другие виды сельскохозяйственной продукции, налогообложение которых по 10%-ной ставке НДС не совсем ясно. Причем чиновники не считают уместным заменить данную ставку на нулевой показатель (как при расчете налога на прибыль). В условиях рыночной экономики ценообразование зависит в основном от спроса и предложения на товары. Поэтому, как показывает практика, снижение размера ставки налога на добавленную стоимость не обеспечивает соответствующего снижения цен (Письмо Минфина России от 16 января 2015 г. № 03-01-11/637).

Не менее актуален вопрос о налоговых вычетах для сельхозпроизводителей. Они имеют право на вычет (возмещение) сумм НДС, предъявленных при приобретении товаров (работ, услуг), облагаемых НДС как по общеустановленной налоговой ставке 18% (например, горюче-смазочных материалов, сельскохозяйственной техники, технологического оборудования, запасных частей, удобрений, средств химической защиты), так и по налоговой ставке 10% (семян, комбикормов, кормовых смесей) (Письмо ФНС России от 29 сентября 2016 г. № СД-18-3/1011).

Если сумма налоговых вычетов превышает общую сумму исчисленного налога, то положительная разница подлежит возмещению налогоплательщику.

Уместно отметить, что с 1 января 2010 г. в Российской Федерации применяется ускоренный (заявительный) порядок возмещения НДС. Это зачет (возврат) суммы налога, заявленной к возмещению в налоговой декларации, до завершения проводимой налоговыми органами камеральной проверки на основе данной декларации.

В частности, такой порядок вправе применить налогоплательщики, представившие вместе с налоговой декларацией, в которой заявлено право на возмещение налога, действующую банковскую гарантию, предусматривающую обязательство банка на основании требования налогового органа уплатить в бюджет за налогоплательщика сумму налога, которую он неправомерно заявил к возмещению.

Заявительный порядок возмещения НДС также вправе применить крупные налогоплательщики, у которых совокупная сумма всех уплаченных налогов составляет не менее 7 млрд р. Указанные налогоплательщики вправе применить заявительный порядок, если со дня создания соответствующей организации до дня подачи налоговой декларации прошло не менее трех лет.

Можно констатировать, что при действующем порядке возмещения НДС созданы благоприятные налоговые условия развития экономической активности для налогоплательщиков, в том числе осуществляющих капитальные вложения, реализацию товаров, облагаемых по пониженной налоговой ставке 10%. Это касается не только отечественных производителей сельскохозяйственной продукцией, но и иностранных инвесторов, вложившихся в российское сельское хозяйство (Письмо ФНС России от 29 сентября 2016 г. № СД-18-3/1011).

Транспортный налог. Плательщиками транспортного налога признаются лица, на которых по законодательству зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 НК РФ. Не являются объектами обложения транспортным налогом тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, машины ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции (пп. 5 п. 2 ст. 358 НК РФ).

Применение данной льготы разъяснено в Письме Минфина России от 19 января 2017 г. № 03-05-06-04/2135. Основной критерий ее обоснованности – соответствие физического или юридического лица понятию сельскохозяйственного товаропроизводителя. Это физическое или юридическое лицо, осуществляющее производство сельхозпродукции, которая составляет в стоимостном выражении более 50% общего объема производимой продукции, в том числе рыболовческая артель (колхоз), производство сельхозпродукции, в том числе

рыбной, и уловы водных биологических ресурсов в которой составляют в стоимостном выражении более 70% общего объема производимой продукции. Такое определение дано в Законе о сельскохозяйственной кооперации.

Еще одним условием применения налоговой льготы является использование каждого транспортного средства, зарегистрированного на сельскохозяйственного товаропроизводителя, по целевому назначению в течение налогового периода по транспортному налогу. При этом согласно ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе требовать от налогоплательщика документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов.

Не совсем ясно, как подтвердить использование транспортного средства по целевому назначению. Речь идет не о легковых автомобилях, а о сельскохозяйственной технике, которая регистрируется в органах регистрации техники. Данная техника либо используется по назначению, указанному в паспорте ТС, либо не используется (простаивает). В последнем случае техника не приносит доход, и если она не будет использоваться в течение неопределенного периода, ее лучше снять с учета, чтобы на 100% освободиться от транспортного налога.

Налог на имущество. По налогу на имущество в Налоговом кодексе Российской Федерации не предусмотрены льготы и преференции, кроме освобождения для специальных налоговых режимов в некоторых регионах РФ.

Констатируем факт, что льготы по налогу на имущество слабо влияют на налоговую нагрузку.

Во-первых, у них не так много имущества, подпадающего под данное налогообложение.

Во-вторых, наиболее ценным активом у сельскохозяйственных производителей является земля, при использовании которой владельцы платят земельный налог. Налогообложение участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения и используемых для сельскохозяйственного производства, а также участков, приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, осуществляется по пониженным налоговым ставкам (Письмо Минфина России от 16 января 2015 г. № 03-01-11/637).

Кроме того, у законодательных (представительных) органов субъектов Российской Федерации и представительных органов муниципальных образований есть право при установлении соответственно

региональных и местных налогов определять налоговые ставки в границах, предусмотренных федеральным законодательством, а также вводить налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками [3].

Специальные налоговые режимы. Одной из мер поддержки крестьянских (фермерских) хозяйств и предприятий агропромышленного комплекса, относящихся к сельскохозяйственным товаропроизводителям, является специальный налоговый режим, который предусматривает замену уплаты налогов на прибыль, на добавленную стоимость, на имущество организаций и соответствующих налогов у индивидуальных предпринимателей уплатой единого сельскохозяйственного налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей за налоговый период (п. 3 ст. 346.1 НК РФ).

Налоговая ставка по ЕСХН для указанных налогоплательщиков составляет 6%.

Крестьянские (фермерские) хозяйства, предприятия и индивидуальные предприниматели агропромышленного комплекса вправе применять специальный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения, который согласно ст. 346.11 НК РФ также предусматривает замену вышеуказанных видов налогов налогом, уплачиваемым в связи с применением «упрощенки». Если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6% (ст. 346.20 НК РФ).

С 1 января 2016 г. законами субъектов РФ могут быть установлены налоговые ставки в пределах от 1 до 6% в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, то налоговая ставка устанавливается равной 15%. При этом региональными властями могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Таким образом, законодательством о налогах и сборах в части специальных налоговых режимов для крестьянских (фермерских) хозяйств и предприятий агропромышленного комплекса предусмотрены пониженные налоговые ставки по сравнению с общим режимом (Письмо Минфина России от 3 декабря 2015 г. № 03-01-11/70568).

Регионы, в которых имеются дифференцированные ставки для сельхозпроизводителей по Уральскому и Сибирскому федеральным округам [4], представлены в табл. 2.

**Дифференцированные ставки для сельхозпроизводителей
по Уральскому и Сибирскому федеральным округам, %**

Уральский федеральный округ		
<i>Курганская область</i> Закон Курганской области от 24.11.2009 № 502 (ред. от 25.10.2016)		10,0
<i>Свердловская область</i> Закон Свердловской области от 15.06.2009 № 31-ОЗ (ред. от 20.03.2015)		5,0
<i>Тюменская область</i> Закон Тюменской области от 31.03.2015 № 21		5,0
<i>Челябинская область</i> Закон Челябинской области от 25.12.2015 № 277-ЗО (ред. 25.11.2016)	3,0	10,0
<i>Ямало-Ненецкий АО</i> Закон ЯНАО от 18.12.2008 № 112-ЗАО		5,0
Сибирский федеральный округ		
<i>Республика Бурятия</i> Закон Республики Бурятия от 26.11.2002 № 145-III	5,0	5,0
<i>Республика Тыва</i> Закон Республики Тыва от 10.07.2009 № 1541 ВХ-2	4,0	10,0
<i>Республика Хакасия</i> Закон Республики Хакасия от 16.11.2009 № 123-ЗРХ	2,0	5,0
<i>Иркутская область</i> Закон Иркутской области от 30.11.2015 № 112-ОЗ	–	5,0
<i>Кемеровская область</i> Законы Кемеровской области от 26.11.2008 № 99-ОЗ; 26.11.2008 № 101-ОЗ; № 64-ОЗ; № 87-ОЗ	3,0	5,0
<i>Томская область</i> Закон Томской области от 07.04.2009 № 51-ОЗ	4,5	7,5

Финансисты полагают, что в национальном налоговом законодательстве достаточно льгот и преференций в части налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей. Дальнейшее снижение налогов для этих хозяйствующих субъектов нецелесообразно.

Важно понимать, что право на налоговые льготы имеют не только сельскохозяйственные производители, реализующие продукцию после первичной обработки, но и лица, осуществляющие производство и переработку данной продукции.

Предприятию пищевой промышленности выгодно организовать собственное хозяйство, чтобы продукцию перерабатывать, получая законодательно предусмотренную налоговую выгоду. В иных случаях получение налоговой оптимизации может быть расценено как незаконная минимизация налогообложения со всеми вытекающими последствиями.

Библиографический список

1. *Казьмин А. Г., Оробинская И. В.* Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей России // Современная экономика: проблемы, тенденции, перспективы. 2013. № 9. С. 62–65.
2. *Карзаева Н. Н., Медведева Е.* Выбор системы налогообложения сельскохозяйственными предприятиями как фактор финансовой устойчивости // Бухучет в сельском хозяйстве. 2009. № 9. С. 18–20.
3. *Козырева Л. А.* Налоговые преференции для сельхозпроизводителей // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2017. № 3. URL : <http://base.garant.ru/57210584/>.
4. *Небольсина О. А., Буянова Т. И., Надольская Н. А.* Правовые проблемы регулирования деятельности АПК в Российской Федерации и Уральском федеральном округе // Проблемы и тенденции инновационной экономики: международный опыт и российская практика: материалы VI Междунар. науч.-практ. конф. (Уфа, 31 октября 2017 г.). Уфа : УГНТУ, 2017. С. 5–8.
5. *Соловьева Л. Ю.* Региональная бюджетная поддержка сельского хозяйства // АПК: Экономика, управление. 2010. № 2. С. 28–30.

Д. А. Бессонов

*Уральский федеральный университет
имени первого Президента России Б.Н. Ельцина
(Екатеринбург)*

А. Н. Сергиенко

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Судьбоносные изменения в российском аудите

Статья посвящена проблемам развития аудиторской деятельности в России в современных условиях. Внимание акцентируется на том, что государство намерено увеличить критерии обязательного аудита, передать функции в сфере регулирования аудиторской деятельности Банку России, а также планирует обязать аудиторов передавать данные по результатам аудита в службу финансовой разведки (Росфинмониторинг).

Ключевые слова: аудит; критерии обязательного аудита; государство; экономика; малые предприятия; Банк России; Росфиннадзор.

В России, наверное, не так много отраслей, которые претерпели значительные изменения в XXI веке. Среди них, пожалуй, можно выделить образование (переход к ЕГЭ, введение бакалавриата и магистратуры вместо специалитета, изменение образовательных программ и др.) и аудит (введение единого аттестата, ограничение на участие в проверках общественно значимых субъектов, переподчинение от Минфина РФ

к Казначейству и в перспективе к Банку России и др.). Прежде чем делать выводы о существующем положении аудита в России, опишем окружение, в котором он функционирует.

Доля государственного сектора в экономике РФ по итогам 2015 г. в ВВП составляет 50–70% по сравнению с 30–35% в 2005 г., т. е. роль государства в экономике выросла в 2 раза¹. При этом государство является не самым эффективным собственником, так как его основные цели отличаются от целей получения прибыли. Согласно Конституции Российской Федерации можно выделить:

1) социальные и культурные цели – обеспечение бесплатного образования (школы, детсады и др.), обеспечение доступной инфраструктуры (строительство и ремонт дорог, обеспечение функционирования транспорта и др.), обеспечение государственных пенсий и пособий;

2) экологические цели – сохранение и приумножение природных богатств, охрана окружающей среды;

3) контрольно-надзорные цели – обеспечение неотвратимости наказания за противоправные деяния; и др.

Стоит отметить, что в крупных государственных активах, в которых имеется доля иных эффективных собственников или финансово-экономические положение которых находится под пристальным вниманием крупных займодавцев, в том числе посредством проведения аудита их отчетности, вопрос эффективности использования данных активов так остро не стоит. В качестве примеров таких активов можно привести крупные нефтегазовые, банковские активы и предприятия оборонного сектора, а также крупные компании некоторых других секторов.

Решением проблемы низкой эффективности государственного сектора в экономическом смысле могла бы стать продажа государственного имущества. Но в силу ряда причин (отсутствие потенциальных инвесторов в результате попыток мировой изоляции России, снижение стоимости активов в результате снижения цен на нефть и др.) в ближайшее время не стоит ждать ускорения процесса приватизации имущества государственного сектора [1; 2].

Кроме того, факторами, сдерживающими эффективный процесс приватизации, являются опасение зависимости экономики РФ от иностранных вмешательств, а также коррупционный фактор, присутствующий в данном процессе (речь идет об «откатах»).

¹ Государственное участие в российской экономике / Аналитический центр при Правительстве РФ // Бюллетень о развитии конкуренции. 2016. №13. С. 4–21. URL : <http://ac.gov.ru/files/publication/a/8449.pdf>.

Также немаловажной представляется характеристика текущих намерений государства в отношении дальнейшей судьбы аудита – передача функций по его регулированию Банку России¹ и использование рабочих данных аудиторов в деятельности службы финансовой разведки (Росфинмониторинга)². Государство в сфере аудита использует тот же арсенал, которым оно всегда активно пользовалось для решения многих проблем, а именно – силовые методы и приемы (в частности, тотальный контроль и доносы). Очевидно, что это – тупиковое направление, особенно если вспомнить специфику деятельности аудитора, предусматривающую анализ не всех данных хозяйствующего субъекта, а только тех, которые попали в аудиторскую выборку. Аудиторская выборка может отличаться при аудите одного и того же субъекта разными аудиторами³, т. е. аудитора сложно будет уличить в том, что он не донес.

Складывается впечатление, что аудит как отрасль государству не нужен. Почему? Ответ лежит на поверхности – результаты деятельности аудиторов не востребованы государством, в том числе, и как собственником. Произошло это по той причине, что в «государственной машине» нет механизма стимулирования выполнения функции собственника наиболее эффективно. Этому могло бы способствовать использование результатов деятельности аудиторов (аудиторское заключение, содержащее мнение о достоверности отчетности, а также отчет о результатах аудита) при принятии управленческих решений представителями государства, поскольку эти результаты зачастую скрывают довольно много полезной информации для указанных целей.

С целью сохранения аудита как отрасли экономики, а также для дальнейшего развития можно предложить следующее.

1. *Расширить функционал аудита в РФ* путем включения в него обязательного анализа обеспечения сохранности активов, эффективности и результативности деятельности организаций с государственным участием. На законодательном уровне требуется дополнить классический аудит функционалом внутреннего контроля (аудита) по отношению к организациям с государственным участием. Причем это необходимо, главным образом, сделать в отношении государственных и муниципальных унитарных предприятий, государственных учреждений.

¹ Проект Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». URL : <http://sozd.parlament.gov.ru/bill/273179-7>.

² Проект Федерального закона «О внесении изменений в ст. 7-1 и 7-3 Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» и ст. 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности». URL : [http://asozd.duma.gov.ru/main.nsf/\(Spravka\)?OpenAgent&RN=134557-7](http://asozd.duma.gov.ru/main.nsf/(Spravka)?OpenAgent&RN=134557-7).

³ Международный стандарт аудита 530 «Аудиторская выборка» (введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 24 октября 2016 г. № 192н).

2. *Распространить требования об обязательном аудите на все организации*, в которых имеется доля государства, независимо от размера их выручки, активов или количества работников.

Отметим, что с целью вывода из-под обязательного аудита малого бизнеса изменен критерий (увеличено предельное значение выручки с 400 до 800 млн р. в год)¹. В этой ситуации аудиторское сообщество может потерять клиентов с выручкой от 400 до 800 млн р. в год (общая выручка таких предприятий составляла 5027,8 млрд р. в 2014 г.² Это преимущественно средние предприятия).

При введении обязательного аудита организаций государственного сектора аудиторская отрасль может дополнительно получить клиентов с годовой выручкой порядка 43 729 млрд р. в ценах 2014 г.:

$$43\,729 \text{ млрд р.} = 131\,020 \text{ млрд р. (выручка за 2014 г. [1])} \times \\ \times 50\% \text{ (минимальная оценка доли госсектора в экономике)} - 21\,781 \text{ млрд р.}$$

Выручка госкомпаний вычитается, так как данные компании на тот момент уже проходили аудиторскую проверку в силу своего масштаба.

Даже если исключить из обязательного аудита малый бизнес в госсекторе, то получаем все равно приличный прирост клиентов с годовой выручкой порядка 28 019 млрд р. в ценах 2014 г.:

$$28\,019 \text{ млрд р.} = 43\,729 \text{ млрд р.} - (26\,392,2 + 5\,027,8) \times 50\%,$$

где 26 392,2 млрд р. – выручка малых предприятий, а 5 027,8 млрд р. – выручка средних предприятий за 2014 г., 50% – доля госсектора в экономике.

Конечно, в указанном объеме выручки потенциальных клиентов имеются предприятия, которые в 2014 г. уже заказывали аудит, но их доля не превышает и 50% из-за отсутствия соответствующих требований со стороны государства.

Таким образом, аудиторская отрасль может дополнительно ожидать как минимум клиентов с годовой выручкой порядка 14 000 млрд р. в ценах 2014 г. или порядка 16 640 млрд р. в ценах декабря 2016 г. (индекс цен в промышленности декабря 2016 г. к декабрю 2014 г. составил 118,9%³).

3. *Внести изменения в гражданско-правовую модель взаимодействия аудитора и организаций с государственным участием:*

а) предусмотреть трехсторонний договор на оказание аудиторских услуг. Стороны договора – аудитор, аудируемое лицо и представитель

¹ Постановление Правительства РФ от 13 июля 2015 г. № 702 «О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства».

² Малое и среднее предпринимательство в России. 2015: стат. сб. / Росстат URL : http://www.gks.ru/bgd/regl/b15_47/IssWWW.exe/Stg/1-01.doc.

³ Индексы цен производителей промышленных товаров по Российской Федерации в 1998–2016 гг./ Росстат. URL : http://www.gks.ru/free_doc/new_site/prices/prom/tab1.xls.

собственника (государственный или муниципальный гражданский служащий). В договоре следует предусмотреть обязанность передавать представителю собственника как аудиторское заключение, так и письменный отчет, подготовленный по итогам аудита, содержащий выводы и рекомендации по вопросам эффективности и результативности деятельности аудируемого лица, обеспечения сохранности его активов;

б) гарантировать в трехстороннем договоре оплату за оказанные услуги со стороны государства (муниципалитета). Это позволит исключить зависимость мнения аудитора от факта оплаты по договору;

в) добавить в систему мотивации государственных (муниципальных) гражданских служащих, выполняющих функции собственника-государства или муниципалитета, обязательность принятия экономически обоснованных решений по результатам аудита. Причем контроль за выполнением данных требований предлагается закрепить за счетными палатами соответствующего уровня, так как эффективное расходование бюджетных средств входит в число их задач¹;

г) ввести систему рейтингования аудиторов – физических лиц, проводивших аудит организаций с государственным участием. Данные рейтинги следует учитывать при определении победителя торгов на оказание аудиторских услуг организациям с государственным участием. Процесс рейтингования возможно организовать с привлечением саморегулируемых организаций аудиторов (СРО) путем учреждения рейтингового агентства с финансированием из средств СРО;

д) ввести обязательное страхование ответственности аудитора при проведении аудита организаций с государственным участием.

4. Исключить вменение в обязанности аудиторов осуществление любых видов доносов на своих клиентов в соответствующие государственные структуры, так как это приведет к практически полному сокращению рынка инициативного аудита ввиду того, что практически любому бизнесу в РФ «есть что скрывать», хотя зачастую это и не влечет уголовного преследования.

Считаем, что ожидаемый экономический эффект от предлагаемых нововведений – это повышение эффективности государственного сектора в экономике и целенаправленное развитие организаций с государственным участием в силу использования знаний, навыков и опыта аудиторов, а также сокращение контрольно-ревизионного аппарата в области экономики и финансов в государственных структурах и обеспечение финансово-экономической стабильности в отрасли аудита.

¹ Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации».

Библиографический список

1. *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.
2. *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.

И. В. Бирюкова, Л. И. Маслова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Контроль движения дебиторской задолженности в образовательном учреждении

Раскрыты особенности состава дебиторской задолженности в образовательном учреждении и влияние образовательной деятельности на проведение контроля за движением дебиторской задолженности. Доказывается значимость учета, анализа и аудита дебиторской задолженности. Разработаны рекомендации по управлению дебиторской задолженностью в образовательном учреждении.

Ключевые слова: дебиторская задолженность; формы расчета; система внутреннего контроля; образовательное учреждение.

Вопросам управления финансами организаций и таким активом, как дебиторская задолженность организаций, посвящено значительное количество теоретических исследований и прикладных работ отечественных и зарубежных специалистов. В большинстве работ [3; 4; 5; 7] исследованы теоретические, методические аспекты учета, анализа и аудита дебиторской и кредиторской задолженности в коммерческих организациях. Так, в работе Ю. А. Бабаева и А. М. Петрова [2] раскрывается эволюция бухгалтерского учета расчетов с дебиторами и кредиторами, приведена классификация форм расчетов в соответствии целевой направленностью, показана необходимость организации внутреннего контроля за движением дебиторской задолженностью в соответствии с современными требованиями по бухгалтерскому учету. Однако, как указано в работе, недостаточно изученными остаются вопросы оперативного управления дебиторской задолженностью, распределения ответственности между подразделениями, участвующими в процессе управления данным видом актива.

Следует отметить, что в приведенных работах не рассмотрены особенности бухгалтерского учета дебиторской и кредиторской задолженности образовательных учреждений.

В настоящее время главным источником финансовых ресурсов образовательных учреждений остаются бюджетные ассигнования, хотя это и не единственный источник покрытия расходов образовательных учреждений [1].

Расширяется практика формирования и использования образовательными учреждениями различных видов внебюджетных средств, которые являются дополнительным источником доходов и позволяют увеличить объемы образовательных услуг. Формирование финансовых ресурсов находит свое отражение в учете дебиторской и кредиторской задолженности.

Дебиторская задолженность предстает как часть оборотного капитала организации, являющаяся одной из основных характеристик, определяющих финансовое состояние образовательного учреждения.

По экономическому содержанию дебиторская задолженность – это различные активы образовательного учреждения, т. е. накопления, не входящие временно в его обороты.

В бухгалтерском балансе дебиторская задолженность показана с экономической стороны. Это свидетельствует о том, что происходит объединение долгов дебиторов: по источникам появления, типам обязательств, виду обязательств и задолженности кредитора. А в условиях недоступности кредитных ресурсов это может привести к ухудшению платежеспособности предприятий и возникновению финансовой несостоятельности. В сложившихся условиях возрастает актуальность решения проблемы эффективного управления дебиторской задолженностью [1].

В нормативно-правовых документах нет четкого определения понятия «дебиторская задолженность». С финансовой стороны дебиторская задолженность – это часть средств, которые находятся в обороте образовательного учреждения и принадлежат предприятию, но еще не были получены. Определение свидетельствует, что дебиторская задолженность напоминает финансовый кредит, который представлен в виде платежных задержек за купленные материалы и товары, ранее оказанные услуги. Именно такое определение применяется достаточно часто и напрямую зависит от имеющихся обязательств образовательного учреждения.

Основные виды дебиторской задолженности образовательного учреждения представлены на рисунке.



Основные виды дебиторской задолженности образовательного учреждения

Рост дебиторской задолженности негативно влияет на финансовое положение образовательного учреждения. Такая ситуация ставит предприятие в затруднительное положение при осуществлении расчетов с другими контрагентами и партнерами. Проблемы с расчетами могут повлечь за собой различные непредвиденные расходы, например: неустойки за нарушение договорных обязательств, пени, штрафы, привлечение внеплановых суд.

Одним из наиболее эффективных методов, влияющих на состояние дебиторской задолженности, является организация и проведение процедуры внутреннего контроля, которая предполагает разработку стандартов внутреннего аудита, процедур аудиторских тестов, что позволит получить объективные данные об эффективности контроля и достоверности учетных данных [6].

Практикой выработаны приемы и способы предотвращения неоправданного роста дебиторской задолженности, обеспечения возврата долгов и снижения потерь при их невозврате. Рекомендуются следующие процедуры управления движением дебиторской задолженности:

а) для недопущения необоснованной дебиторской задолженности, а также роста не оплаченных в срок и безнадежных к возврату долгов необходимо выбрать оптимальную форму расчетов между поставщиками и покупателями;

б) следует разработать процедуру бюджетного планирования и контроля за исполнением бюджетов, устанавливающую предельные

значения коэффициентов по относительным или абсолютным значениям дебиторской задолженности и определяющую порядок контроля за их исполнением;

в) рекомендуется разработать процедуру осуществления безналичных платежей в организации, в которой должен быть прописан порядок ответственности, делегирования полномочий и контроля за формированием реестров и осуществлением платежей;

г) в учетной политике учреждения должен быть прописан порядок бухгалтерского учета обязательств по контрагентам, срокам возникновения, видам обязательств, а также своевременного формирования резерва по сомнительным долгам.

Библиографический список

1. *Анализ хозяйственной деятельности бюджетных организаций: учеб. пособие* / Д. А. Панков, Е. А. Головкова, Л. В. Пашковская и др.; под общ. ред. Д. А. Панкова, Е. А. Головковой. М. : Новое знание, 2003.

2. *Бабаев Ю. А., Петров А. М.* Бухгалтерский учет и контроль дебиторской и кредиторской задолженности: учеб.-практ. пособие. М. : Проспект, 2006.

3. *Бороненкова С. А., Мельник М. В.* Комплексный финансовый анализ в управлении организацией: учеб. пособие. М. : Форум, ИНФРА-М, 2016.

4. *Буянова Т. И.* Управленческий учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2017.

5. *Мокина Н. С., Закирова А. М.* Сравнительная характеристика формирования резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете // Проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета, анализа и аудита: материалы IV Междунар. науч.-практ. конф. в рамках конгресса молодых финансистов V Евразийского экономического форума молодежи «Диалог цивилизаций: „зеленая экономика“». Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2014. С. 106–109.

6. *Нечухина Н. С., Дударева А. А.* Особенности развития внутреннего аудита в российских компаниях // 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. 213–217.

7. *Урбанович А. С., Маслова Л. И.* Обзор методик анализа дебиторской и кредиторской задолженности // 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. 128–135.

Пользователи информации о деловой активности хозяйствующего субъекта

Представлен анализ разных групп пользователей информации, характеризующей деятельность хозяйствующего субъекта, и их интересов, связанных с деловой активностью. Традиционный подход проведения анализа деловой активности предполагает использование количественных показателей, которые дополняют качественными для более полной оценки бизнеса. С этой целью разработана и систематизирована группа качественных показателей деловой активности.

Ключевые слова: деловая активность; система показателей деловой активности; пользователи; аудиторы.

Деловая активность характеризует результативность деятельности хозяйствующего субъекта, эффективность управления и использования всех хозяйственных средств предприятия.

Оценка деловой активности играет важную роль в информационном обслуживании хозяйствующих субъектов. Интересы пользователей информации о состоянии деловой активности определяются преследуемыми ими целями; в свою очередь, именно интересы пользователей определяют круг показателей, включаемых в систему оценки деловой активности организации.

Пользователями информации о состоянии деловой активности хозяйствующего субъекта могут быть собственники, руководство предприятия, персонал, банки и другие кредиторы, инвесторы, деловые партнеры, конкуренты, налоговые и местные органы власти и заинтересованные лица, например: аудиторские фирмы, консультанты, биржи, юристы, пресса, профсоюзы [1; 4].

Для руководства предприятия одной из главных задач является получение информации о его текущем финансовом состоянии, стабилизации и дальнейшем развитии.

Определять деловую активность нужно для укрепления деловой репутации предприятия, создания благоприятного отношения к нему и его продукции со стороны покупателей и для формирования определенного положительного образа.

Работники заинтересованы в сохранении рабочих мест, так как с деловой активностью предприятия связаны возможности расширения производства, на котором они работают.

Также необходимо отметить, что высокий уровень деловой активности хозяйствующего субъекта способствует привлечению более опытных и квалифицированных работников.

Для персонала организации деловая активность будет отождествляться с возможным вознаграждением, а также со стимулирующими выплатами.

Банки и другие кредиторы проявляют интерес ко всему комплексу вопросов, связанных с финансовым состоянием и деятельностью предприятия. Они оценивают деловую активность для определения кредитоспособности организации, вероятности своевременной выплаты долгов и причитающихся процентов [2].

Инвесторы предоставляют займы или осуществляют капиталовложения в данное предприятие. Их целью является получение прибыли на вложенные в предприятие финансовые средства. Этим объясняется прямой интерес к деловой активности хозяйствующего субъекта и его хозяйственной деятельности. Они нуждаются в предоставлении информации, которая профессионально показывала бы финансово-хозяйственное положение предприятия и ставила ему рейтинговую оценку.

Вкладывая средства в компанию или ее активы, инвестор использует принцип альтернативных инвестиций, т. е. из возможных направлений вложенных средств стремится получить максимальный доход на размещенный капитал при одинаковом уровне риска.

Предприятие находится в постоянной взаимосвязи с поставщиками производственных ресурсов и потребителями готовой продукции. Поэтому успех функционирования любого хозяйствующего субъекта в значительной мере зависит от своевременности, полноты и эффективности обеспечения производства необходимыми сырьевыми ресурсами, а также от спроса на его продукцию, цены, возможности равномерного сбыта. Поставщиков в первую очередь будут интересовать такие показатели, как коэффициент оборачиваемости задолженности поставщикам и подрядчикам, коэффициенты оборачиваемости оборотных активов [3].

Следовательно, при заключении договоров контрагентов интересует положение предприятия на рынке, его финансовая устойчивость, платежеспособность и ликвидность.

Деловые партнеры должны быть уверены в надежности предприятия, с которым они сотрудничают, и убедиться в этом – их главная цель. Поэтому объектом их пристального внимания является широкий спектр показателей деловой активности хозяйствующего субъекта.

Конкурентов интересует деловая активность хозяйствующего субъекта с позиции анализа емкости и структуры рынка, потенциального банкротства либо роста прибыльности конкурирующего с ним предприятия, финансового состояния.

Задачами налоговых органов являются:
анализ информации, характеризующей налогооблагаемую базу;
соблюдение установленного законом порядка налогообложения;
оценка того, насколько практика налогообложения способствует ведению деловой активности.

Налоговые органы осуществляют контроль и регулирование деятельности предприятия, поэтому для наиболее оптимального выполнения своих функций им требуется информация о деловой активности хозяйствующего субъекта.

Местные органы власти заинтересованы в получении информации, касающейся взаимоотношений предприятия по:

- а) налогам и другим видам выплат;
- б) сохранению рабочих мест;
- в) пополнению бюджета за счет налогов;
- г) увеличению потоков инвестиций, направленных на развитие местных хозяйствующих субъектов.

Финансовые консультанты приглашаются руководителями организации или другими группами пользователей для оценки финансового состояния предприятия и его хозяйственной деятельности, поэтому они занимаются всем комплексом вопросов финансового анализа, что подразумевает использование всей системы финансовых показателей и методов оценки в зависимости от предложенной им информации [5; 6].

Другими пользователями информации о деловой активности являются статистические органы и общественность.

Задачей статистических органов является предоставление информации органам государственного управления об имущественном положении и деловой активности.

Общественность имеет законное право на информацию об организации, поскольку ее деятельность влияет на членов общества – налогоплательщиков, потребителей, местных жителей – посредством решения вопросов экологии, занятости и др.

Система показателей деловой активности должна включать как количественные, так и качественные показатели.

Особое внимание к качественным показателям уделяется при оценке кредитоспособности заемщика и аудиторами при проверках состояния бизнеса.

Систематизированная и уточненная группа качественных показателей деловой активности приведена в таблице.

Качественные показатели деловой активности

Показатель	Содержание
Внешняя среда	Характеристика широты и круга потребителей и каналов продаж
Оперативная принадлежность	Темпы развития отрасли, влияние спадов, цикличность и региональный аспект, наличие государственного и регионального контроля над отраслью
Позиция юридического лица. Специфика применения бизнеса в регионе	Доля клиента на рынке и динамика ее изменений. Наличие собственного бренда, степень узнаваемости. Наличие постоянной базы покупателей и конкурентных преимуществ
Характеристика рынка. Уровень конкуренции на рынке	Стабильность и динамика роста рынка. Высокая конкуренция. Монопольное положение, способность влиять на цены. Устойчивость связей с контрагентами (доля основных контрагентов). Потеря рынков сбыта, лицензии и основного поставщика
Зависимость от потребителей (поставщиков)	Влияет (не влияет) на успех бизнеса
Налоговый режим	Наличие льготного налогового режима. Оценка взаимоотношений с налоговыми органами. Просрочки по налоговым платежам
Оценка деловой репутации	Срок деятельности на рынке. Положительная или негативная информация о порядочности юридического лица. Наличие судебных разбирательств
Перспективное развитие бизнеса	Бизнес-план, стратегия, план развития бизнеса
Риски	Оценка риска концентрации дебиторов. Уровень валютных рисков. Уровень рисков финансово-инвестиционной политики
Производственно-трудо-вые критерии	Увольнение основного персонала (без должной замены). Проблемы с трудовыми ресурсами. Оценка профессионального уровня руководства. Несоблюдение условий формирования уставного капитала. Судебные иски, штрафы, пеня, неустойки
Взаимоотношения с банками и другими кредиторами	Кредитная история заемщика. Характер поступлений на расчетные счета, динамика оборотов в разрезе всех открытых счетов. Ставка за кредит. Наличие экономически нерациональных долговых обязательств. Трудности с соблюдением условий договора о займе. Изменение схемы оплаты поставщиками на условиях коммерческого кредита. Неспособность погашать кредиторскую задолженность в срок. Наличие просроченной и непогашенной кредиторской задолженности, отсутствие перспективы возврата заемных средств с приближающимися сроками платежа

Библиографический список

1. *Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учеб. пособие / Н. С. Нечухина, И. М. Перминова, Л. И. Маслова, О. С. Горбунова, В. В. Калицкая. Екатеринбург : Ажур, 2017.*
2. *Бороненкова С. А., Дербина К. М., Казмер Ю. И. Анализ кредитоспособности заемщика : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2015.*

3. *Бороненкова С. А., Мельник М. В.* Комплексный финансовый анализ в управлении организации: учеб. пособие. М. : Форум; ИНФРА-М, 2016.
4. *Бороненкова С. А., Мельник М. В., Чепулянин А. В.* Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2017.
5. *Глисин Ф. Ф., Лосева О. Н.* Деловая активность строительных организаций России // Правовые вопросы строительства. 2004. № 1. С. 54–60.
6. *Надольская Н. А., Матвеева В. С.* К вопросу о выборе методов оценки финансовой устойчивости в практической деятельности предприятия // Современные проблемы инновационного развития науки : сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. (Волгоград, 23 июня 2017 г.): в 3 ч. Уфа : ООО «Омега сайнс», 2017. Ч. 1. С. 134–136.

И. Е. Власова, Т. И. Буянова, С. А. Бороненкова
Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Вопросы завышения стоимости внеоборотных активов в финансовой отчетности российских компаний: аудиторская практика

Проанализирован и обобщен опыт проведения аудиторских проверок средних и крупных предприятий за 2016 г. по достоверности стоимости активов. Выявлены причины завышения оценки активов вследствие низкого уровня внутреннего контроля, некорректности профессионального суждения при формировании учетной политики и ведении учета. При проведении аудита проверялась правильность применения российских стандартов (ПБУ) в бухгалтерском учете и оценивались возможности МСФО, использование которых позволило бы более активно определять стоимость активов в отчетности.

Ключевые слова: внеоборотные активы; обесценение активов; резерв под обесценение; достоверность финансовой информации; учетная политика.

Развитие бизнеса в любой отрасли и стране в целом сопряжено с инвестициями. В свою очередь, стейкхолдеры инвестируют свои средства в активы тех компаний, которые наиболее привлекательны, с их точки зрения, по сфере деятельности компании, составу и стоимости активов, возможности их применения и отдачи.

Информация об активах, обязательствах и капитале компании формируется и представляется в финансовой (бухгалтерской) отчетности, целью которой является представление информации заинтересованным пользователям о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств¹.

¹ Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 23 мая 2016 г.).

Кампания по аудированию финансовой отчетности за 2016 г. предприятий среднего бизнеса различных отраслей экономики позволила установить, что каждое второе аудируемое лицо превышало стоимость своих активов. По нашим расчетам, величина превышения стоимости активов составляла от 2 до 60%; ЦБ РФ приводит сумму в 40% в среднем по некоторым публичным компаниям. Существенное превышение стоимости активов в финансовой отчетности приводит к недостоверности отчетности, введению в заблуждение пользователей отчетности, снижению доверия инвесторов к оценке показателей отчетности.

Анализ ситуации с превышением стоимости активов показал, что ни одно предприятие не имело цели получить выгоду нелегитимными методами. По нашему мнению, имели место низкий уровень внутреннего контроля, некорректное профессиональное суждение при формировании учетной политики организации и ведении учета. От правильно сформированной учетной политики во многом зависит эффективность управления хозяйственной деятельностью организации и стратегия ее развития в долгосрочной перспективе [7, с. 164]. Важным моментом является то, насколько полно учетная политика использует возможности законодательства по наиболее рациональному и обоснованному выбору способов ведения учета [2, с. 151].

Обязательный элемент учетной политики любой организации – оценка активов, обеспечивающая достоверность информации о стоимости имущества. Проблема выбора способа оценки активов весьма актуальна, ее рассматривают многие авторы; при этом исследования направлены на выявление различий и общих подходов к оценке в соответствии с российскими стандартами и МСФО, их интеграции [1; 3; 4; 5; 6].

При проведении аудита также осуществлялась проверка правильности применения российских стандартов (ПБУ) при ведении бухгалтерского учета, и затем оценивались возможности МСФО, использование которых позволило бы более объективно отразить стоимость активов в отчетности.

Аудиторские процедуры (наблюдение за инвентаризацией основных средств (ОС) в конце года перед составлением отчетности и инспектирование документации за предыдущие и отчетный год) позволяют установить, что организации фиксируют в инвентаризационных документах факт наличия объекта. Однако, если произошло изменение технологии или снижение спроса на продукцию, в изготовлении которой объект принимал участие в предыдущие годы, вопрос о невозможности его дальнейшего использования не рассматривают и продолжают числить его стоимость на балансе и амортизировать. В этом случае имеет место ошибочное профессиональное суждение менеджмента компании,

так как в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) актив – это ресурс, контролируемый компанией, который получен в результате событий прошлых периодов и от которого компания ожидает экономические выгоды в будущем. В противном случае объект не учитывается в составе активов, его стоимость подлежит списанию на убытки предприятия. Отечественный стандарт «Учет основных средств» (п. 29 ПБУ 6/01) также предусматривает списание объекта основных средств, который выбывает или не способен принести организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Если организация предполагает возможность продажи объекта основных средств по сниженной цене, то она должна оценить величину снижения стоимости. По международным правилам организация признает убыток от обесценения объекта по правилам МСФО (IAS 36 «Обесценение активов»). Действующие российские стандарты не предусматривают тестирование объектов основных средств на предмет обесценения в таких случаях. Отечественные предприятия отражают убыток от продажи объекта основных средств по сниженной цене на дату фактической продажи (на дату перехода права собственности к покупателю по условиям договора).

Исключение из общего порядка, установленного в российских стандартах, содержит ПБУ 16/02 «Прекращаемая деятельность». Как следует из п. 4 ПБУ 16/02 тест на обесценение объектов применяется, если организация принимает решение прекратить целый сегмент своей деятельности (операционный или функциональный), а не продать отдельный объект основных средств. Однако в отечественной практике ПБУ 16/02 применяется весьма редко.

По объектам незавершенных капитальных вложений также имеют место ошибки. Например, на балансах предприятий учитываются незавершенные вложения по объектам, создание которых начато многими годами раньше текущей отчетной даты. В дальнейшем предприятия теряют интерес к объектам в силу разных причин и прекращают инвестирование средств в эти объекты.

Инспектирование первичных документов за предыдущие периоды, опросы менеджмента различного звена в ходе аудиторских проверок позволяют установить, что в некоторых случаях у организаций нет финансовой возможности продолжать инвестировать средства в такие объекты, но они не отказываются от своих планов завершить создание объектов при потенциальной возможности финансирования. При этом у организаций зачастую имеется документальное подтверждение о переводе объектов на консервацию на некоторый срок, а также в протоко-

лах собраний собственников или заседаний совета директоров зафиксировано обсуждение вопросов, связанных с такими объектами. Однако в ходе проверок выявлены случаи, когда незавершенные созданием или строительством объекты имеют достаточно длительный «срок давности», документы на них отсутствуют, решение собственников о дальнейшей судьбе таких объектов либо не принималось, либо не доводилось до менеджмента. Обследование объектов с привлечением экспертов и представителей собственников позволяет аудитору сделать вывод о моральном старении одних объектов (от 3 до 5 лет назад) и физическом износе (полном или частичном) других.

Сложившаяся ситуация требует принятия решения собственниками о дальнейшем возможном завершении создания объектов как с точки зрения экономической, так и исходя из технико-технологической целесообразности. В результате аудируемые компании принимают соответствующее решение и списывают бесперспективные незавершенные объекты. Это приводит к повышению уровня достоверности финансовой отчетности относительно внеоборотных активов и финансовых результатов. Тем не менее проблема завышения стоимости внеоборотных активов российских компаний в финансовой отчетности 2016 г., по нашему мнению, осталась. Сравнительный анализ финансовой отчетности за 2016 г., сформированной по российским стандартам (РСБУ) и по МСФО, согласно нашим расчетам показал увеличенную стоимость внеоборотных активов по РСБУ на 1–6% за счет фактора «обесценение активов».

Проведенный анализ результатов аудиторских проверок финансовой отчетности предприятий среднего и крупного бизнеса за 2016 г. позволяет сделать следующий вывод: в практике российских предприятий сохраняются как объективные, так и субъективные причины завышения стоимости активов. Субъективные причины – это ошибки при ведении учета и формировании отчетности, объективные – ошибки, которые вызваны отсутствием в нормативных документах требований по тестированию внеоборотных активов на предмет обесценения и отражения результатов тестирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.

Объективные причины могут быть устранены за счет включения в учетную политику международного подхода к оценке активов. Внесенные изменения в ПБУ 1/2008 дают возможность формировать учетную политику компаний в соответствии с МСФО.

Библиографический список

1. *Матвеева В. С.* Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2015.
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. / под общ. ред. Т. Г. Шешуковой. Пермь : ПГНИУ, 2016. С. 147–163.

3. *Нечеухина Н. С., Дударева А. А.* Особенности формирования учетной политики согласно РСБУ и МСФО // Социально-экономический потенциал территорий и перспективы развития : сб. тр. Междунар. науч.-практ. конф. (Колонна, 21 апреля 2016 г.) / ред. Е. И. Медведева, Ж. К. Леонова. М. : ГСГУ, 2016. С. 306–309.

4. *Поведишников С. В.* Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2015.

5. *Попов А. Ю., Буянова Т. И., Маслова Л. И.* Оценка запасов в бухгалтерском учете: особенности и реформирование // Экономика и предпринимательство. 2017. № 7(84). С. 962–967.

6. *Попов А. Ю., Власова И. Е., Надольская Н. А.* Понятие, признание и оценка контрактных активов в соответствии с РСБУ и МСФО // Экономика и предпринимательство. 2017. № 7(84). С. 533–535.

7. *Шевчук О. В., Буянова Т. И.* Влияние учетной политики на отдельные статьи бухгалтерского баланса // 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. 152–159.

А. А. Дударева, Н. С. Нечеухина

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Риск-ориентированный подход к организации проведения внутреннего аудита

Статья посвящена раскрытию роли риск-ориентированного подхода к организации проведения внутреннего аудита. Определены основные факторы рисков, элементы риск-ориентированного подхода. Предложен план работы внутреннего аудитора на основе риск-ориентированного подхода. Сформулированы основные задачи внутреннего аудитора: создание системы мониторинга в управлении ключевыми бизнес-процессами, основой которой является формирование проектов управленческих решений и применение процедур, направленных на повышение эффективности деятельности компании; получение информации, необходимой для оценки рисков и прогнозирования развития общества.

Ключевые слова: внутренний аудит; внутренний контроль; риск-ориентированный подход; управленческие решения.

В современных условиях, характеризующихся ужесточением требований законодательства и регуляторов, усилением конкуренции в отрасли, распространением новых технологий, ростом себестоимости, снижением платежеспособности покупателей и поставщиков, ожида-

нием «кризиса», компании вынуждены выходить на новые рынки, развиваться в новых отраслях, запускать новые продуктовые линейки, трансформировать свои бизнес-модели и значительно сокращать затраты. Все эти изменения сопряжены с новыми и более сложными рисками [3; 4].

Под риском понимается возможность (вероятность) понесения организацией потерь и (или) ухудшения ликвидности вследствие наступления неблагоприятных событий, связанных с внутренними (сложность организационной структуры, уровень квалификации сотрудников и т. д.) и (или) внешними (изменение экономических условий деятельности организации, применяемые технологии и т.д.) факторами [1].

Внутренний аудит, предоставляя независимые и объективные гарантии и консультации, направленные на совершенствование деятельности организаций, призван помочь организации достигать поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления. Эффективно реализовать данную задачу позволяет риск-ориентированный подход¹.

Риск-ориентированный внутренний аудит – это метод, объединяющий внутренний аудит и общую систему управления рисками организации. Данный подход позволяет внутренним аудиторам предоставить совету директоров гарантии, что процессы управления рисками эффективны в рамках принятого организацией уровня приемлемого риска [5].

Сложность классификации бизнес-рисков определяется их разнообразием. Потенциальные риски любой компании бывают обусловлены различными факторами [6]: размером активов; объемом и сложностью операций; неустойчивостью бизнеса; уровнем автоматизации; честностью и компетентностью сотрудников; географическим расположением; степенью изменения; и др.

Минимизация рисков осуществляется на основе идентификации и оценки рисков, «встраивания» процессов контроля, ограничивающих риск во все бизнес-процессы до приемлемого уровня [2].

Стоит учитывать, что вовлеченность внутреннего аудита в процесс идентификации рисков и их оценка должны быть в определенной степени ограничены, что позволяло бы ему при последующих проверках сохранить объективность и независимость. При этом основными элементами риск-ориентированного подхода во внутреннем аудите являются:

¹ Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита. URL : <http://www.iiar-ru.ru>.

- планирование аудита, которое производится на основе оценки рисков;
- оценка уровня риска;
- анализ уязвимости системы контроля, выработка рекомендаций;
- итоговый отчет по результатам проверки, который включает в себя только ключевые проблемы/нарушения и недостатки, влияющие на уровень риска;
- комплексная оценка качества управления бизнес-процессами;
- мониторинг устранения нарушений.

Одним из важных инструментов определения рисков является матрица рисков (карта рисков). Данный инструмент помогает определить, насколько существенен риск и каким может быть заключение аудитора об эффективности проверяемого процесса, а также подсказывает направление, в котором возможно провести дополнительную работу по улучшению качества доказательной базы (см. таблицу).

Матрица определения рисков

Оценка вероятности	Описание	Индикаторы и история	Воздействие	Примеры критериев
Высокая (вероятно)	Вероятность наступления каждый год или вероятность наступления более 50%	Событие произошло недавно	Чрезвычайное	Массовый отказ от обслуживания со стороны клиентов
Средняя (возможно)	Существует вероятность наступления меньше, чем 50%	Сложно контролировать в силу влияния внешних факторов	Существенное	Отказ от обслуживания со стороны нескольких клиентов
Низкая (маловероятно)	Практически отсутствует вероятность наступления или вероятность менее 10%	Вероятность наступления мала	Несущественное	Отдельные жалобы клиентов

По результатам исследования практического опыта крупных компаний план работы внутреннего аудитора на основе риск-ориентированного подхода может быть сформирован следующим образом¹:

- определяется перечень объектов/направлений, который потенциально требуется проверить в будущем году;
- осуществляется оценка риска каждого объекта/направления с учетом объемов операций, значимости проектов;
- определяется уровень риска по каждому объекту/направлению;

¹ Материалы встреч, круглых столов, мастер-классов / Институт внутренних аудиторов. URL : <http://www.iiar.ru>.

- составляется план работы, при этом основная часть контрольно-ревизионных мероприятий должна приходиться на объекты с высоким уровнем риска;

- обязателен риск-ориентированный подход при формировании выборки;

- план корректируется в течение года с учетом изменения уровня риска.

Выборка осуществляется в процессе проверки на основе оценки уровня риска; корректировка рабочего плана производится в ходе проверки в зависимости от выявленных нарушений, «слабых» мест в системе внутреннего контроля. Обязательно устанавливаются первопричины нарушений, выявляются «слабые» зоны в системе внутреннего контроля. В дальнейшем, при выявлении нарушений, осуществляется проверка на системность; выборка дополняется объектами, идентичными объекту, по которому выявлено нарушение. По каждому выявленному нарушению указываются возможные последствия, влияние на уровень риска.

В отчете по итогам проверки:

- отражаются только существенные нарушения;

- указываются системный и (или) несистемный характер нарушений, факты или риски понесения убытков в результате нарушений, применения санкций за нарушения, факты устранения нарушений и причин, повлекших нарушения;

- дается оценка системы внутреннего контроля на проверяемом направлении;

- излагаются рекомендации по минимизации риска.

В современных условиях нестабильности потенциал внутреннего аудита заключается в создании системы мониторинга в управлении ключевыми бизнес-процессами, основой которой являются формирование проектов управленческих решений и применение процедур, направленных на повышение эффективности деятельности компании, а также на получение информации, необходимой для оценки рисков и прогнозирования развития общества.

Библиографический список

1. *Крышкин О. В.* Настольная книга по внутреннему аудиту: риски и бизнес-процессы. М. : Альпина Паблишер, 2016.

2. *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.

3. *Нечехина Н. С., Дударева А. А.* Роль внутреннего аудита в повышении эффективности деятельности организации в условиях рецессии // Глобальные вызовы в экономике и развитие промышленности (INDUSTRY-2016) : тр. науч.-практ. конф. с зарубежным участием (Санкт-Петербург, 21–23 марта 2016 г.) / под ред. А. В. Бабкина. СПб., 2016. С. 501–505.

4. *Сергиенко А. Н., Чулюянис 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.

5. *Шарапова И. С., Юга И. П., Кваско М. А.* Концепция риск-ориентированного аудита // Молодой ученый. 2017. № 10. С. 292–296.

6. *Shen K.* Internal audit needs to manage its own risks. 2017. URL : <https://iaonline.theiia.org/2017/Pages/Internal-Audit-Needs-Risk-Management,-Too.aspx>.

Д. Ф. Касимова

*Башкирский государственный университет
(Уфа)*

Оценка результатов финансового анализа организации с учетом особенностей РСБУ

Проанализировано влияние, которое оказывают особенности Положений по бухгалтерскому учету (РСБУ) на оценку результатов финансового анализа организации, в частности касающиеся учета процентов за пользование кредитом и траншей по кредитам. Предложены корректировки, которые следует применять при проведении финансового анализа, что позволит получать более достоверную оценку финансового состояния и финансовых результатов для принятия обоснованных управленческих решений.

Ключевые слова: финансовый анализ; РСБУ; принцип соответствия доходов и расходов.

Информационной базой финансового анализа является финансовая отчетность, составленная по данным бухгалтерского учета, который в России ведется в соответствии с Положениями по бухгалтерскому учету (РСБУ) [1; 2].

Существуют некоторые особенности применения РСБУ, которые могут несколько искажать результаты анализа, что можно показать на конкретном примере.

Проведенный финансовый анализ деятельности АО «УЗЭМИК» за 2014–2016 гг. позволил выявить следующее. АО «УЗЭМИК» относится к предприятиям нефтехимической промышленности, отрасль – производство резиновых изделий. Производственная деятельность предприятия в настоящее время направлена на удовлетворение спроса

со стороны предприятий топливно-энергетического комплекса, водного, воздушного и наземного транспорта, строительной индустрии, горнодобывающей промышленности.

По результатам проведенного анализа в АО «УЗЭМИК» был выявлен ряд основных проблем.

Во-первых, предприятие получает прибыль от основной деятельности, однако из-за высокой доли краткосрочных кредитов в источниках финансирования имеет в целом по предприятию убыток, проценты по кредитам превышают прибыль от основной деятельности. Финансовая устойчивость предприятия по этой же причине неудовлетворительная, доля краткосрочных кредитов составляет более половины итога баланса, чистый оборотный капитал отсутствует.

При анализе с использованием данных аналитического учета и первичных документов выяснилось, что предприятие имеет кредитную линию, открытую на 4 года. Фактически она была открыта для финансирования реконструкции производственного корпуса, расположенного в центральной части Уфы в многофункциональный комплекс «ЯЙ». Однако в условиях кредитного договора указано, что кредитная линия открыта для текущих производственных потребностей предприятия.

В бухгалтерском учете проценты за пользование кредитом (займом) могут отражаться как прочие расходы (на счете 91) или как увеличение стоимости инвестиционного актива (на счете 08). Второй способ применяется, если целью получения кредита (займа) является приобретение (сооружение, изготовление) инвестиционного актива [4]. При этом в соответствии с ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»¹ инвестиционными активами признаются объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение (сооружение, изготовление), а также объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

Предприятие выбрало первый способ в соответствии с РСБУ, так как формально реконструкция корпуса не являлась целью получения кредита. Но фактически средства были использованы именно на это.

Согласно принципу соответствия доходов и расходов проценты следовало отнести на увеличение стоимости реконструируемого корпуса и списывать равномерно, в течение нескольких лет после введения корпуса в строй, а не единовременно. Поскольку расходы были списаны

¹Приказ Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет расходов по займам и кредитам” (ПБУ 15/2008)».

раньше получения доходов, произошло занижение прибыли 2016 г., были искажены финансовые результаты предприятия за этот год.

При проведении анализа финансовых результатов необходимо провести корректировку в соответствии с принципом соответствия доходов и расходов для определения реальной и достоверной оценки финансовых результатов, отнеся сумму процентов на увеличение стоимости реконструируемого объекта, а не на прочие расходы [3]. Реконструируемый объект эксплуатируется частично; полный ввод объекта намечен на начало 2018 г. Начиная с 2018 г. получение дохода от его использования позволит рассчитаться по кредитам и процентам по ним. Такая корректировка позволит дать реальную оценку финансовых результатов предприятия.

Во-вторых, низкая финансовая устойчивость предприятия и отсутствие чистого оборотного капитала.

В ходе анализа первичных документов было установлено, что кредитный договор на открытие кредитной линии был заключен сроком на 4 года, но по его условиям денежные средства были получены траншами, которые следует возвращать или пролонгировать через 10 месяцев после получения.

Согласно официальным разъяснения Минфина России каждый новый транш следует признавать новым долговым обязательством и соответственно отражать в балансе как краткосрочный кредит, так как он взят на срок менее года.

В соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций»¹ обязательства в бухгалтерской отчетности отражают с подразделением их на краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока погашения. Это касается также кредитов и займов. Таким образом, если срок погашения обязательств составляет не более 12 месяцев после отчетной даты, их отражают в составе краткосрочных; все остальные считаются долгосрочными. Поэтому, несмотря на то что суммы по кредитной линии были использованы на реконструкцию и фактически находились в распоряжении предприятия более года, они отражены как краткосрочные обязательства.

Считаем, что для анализа финансового состояния следует провести корректировку в соответствии с реальным сроком кредитов, включив сумму таких кредитов в состав долгосрочных пассивов, так как фактически это долгосрочный кредит, источник финансирования реконструкции производственного корпуса и он должен при анализе финансовой устойчивости предприятия учитываться в составе долгосрочных

¹ Приказ Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации” (ПБУ 4/99)».

пассивов. Эта корректировка влияет на величину ЧОК, на показатели ликвидности и финансовой устойчивости.

Финансовые показатели, рассчитанные после проведения корректировок и мероприятий, показывают, что предприятие на самом деле не находится в глубоком кризисе, а сможет в ближайшие годы начать наращивать собственный капитал, получая прибыль как от производственной деятельности, так и от девелоперского проекта.

Библиографический список

1. *Анализ финансово-хозяйственной деятельности*: учеб. пособие / Н. С. Ненеухина, И. М. Перминова, Л. И. Маслова и др. Екатеринбург : Ажур, 2017.
2. *Бороненкова С. А., Мельник М. В., Чепулянис А. В.* Анализ бухгалтерской финсовоой отчетности. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2017.
3. *Надольская Н. А., Матвеева В. С.* К вопросу о выборе методов оценки финансовой устойчивости в практической деятельности предприятия // Современные проблемы инновационного развития науки: сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф.: в 3 ч. (Волгоград, 23 июня 2017 г.). Уфа : Омега Сайнс, 2017. Ч. 1. С. 134–136.
4. *Шевчук О. В., Буянова Т. И.* Влияние учетной политики на отдельные статьи бухгалтерского баланса // 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. 152–159.

А. А. Молчун¹

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Особенности применения методов анализа деятельности банка

Рассмотрены основные методы анализа хозяйственной деятельности (статистические, экономико-математические, неформализованные приемы анализа, методы комплексной оценки). Раскрыты аналитические приемы и способы, а также особенности их применения при анализе деятельности коммерческого банка.

Ключевые слова: банк; анализ деятельности; индексный метод; горизонтальный анализ; вертикальный анализ; факторный анализ.

Экономический анализ является неотъемлемой частью ведения финансово-экономической деятельности коммерческого банка. Именно с помощью финансового анализа возможно охарактеризовать деятельность экономического субъекта, представить результаты деятельности в понятном для пользователей виде.

¹ Научный руководитель – Т. И. Буянова, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита УрГЭУ.

Экономический анализ деятельности коммерческого банка – это система специальных знаний, связанных с изучением результатов финансово-хозяйственной деятельности банка, выявление факторов, тенденций и пропорций хозяйственных процессов, обоснование направлений развития банка.

Информационную базу для анализа деятельности коммерческого банка можно разделить на внутреннюю и внешнюю. Внутренняя информация представляет собой документацию банка для управленческих целей, которая включает в себя: устав банка; документы, регулирующие деятельность органов управления; различные кодексы, положения, правила и иные документы [4].

К внешним источникам можно отнести различные нормативно-правовые акты, издаваемые Центральным банком России.

Целью анализа финансово-хозяйственной деятельности коммерческого банка является повышение эффективности функционирования банка и поиск резервов такого повышения.

Анализируя работу коммерческого банка, необходимо использовать различные методы, совокупность приемов и способов, позволяющих наиболее эффективно оценить результаты его деятельности [3].

Основными методами анализа деятельности коммерческого банка являются:

- статистические методы;
- экономико-математические методы;
- неформализованные приемы анализа;
- методы комплексной оценки деятельности банка.

Статистические методы включают использование средних и относительных величин, индексный метод, методы группировок, сравнение.

Индексный метод является важнейшим аналитическим средством выявления связей между явлениями, позволяет определить влияние ряда показателей на результатный показатель деятельности банка.

Метод группировок позволяет систематизировать данные для проведения анализа, представить их в более масштабном объеме, выделить критерии оценки финансово-хозяйственной деятельности (например, группировка показателей по уровню ликвидности).

Сравнение – научный метод познания, в процессе которого неизвестные (изучаемые) явления, предметы сопоставляются с уже известными, изученными ранее, с целью определения общих черт либо различий между ними. В банковской деятельности метод сравнения позволяет количественно оценить динамику различных показателей, а также

определить целевые ориентиры банковской деятельности как в краткосрочной, так и в долгосрочной перспективе.

К экономико-математическим методам относят: горизонтальный, вертикальный, коэффициентный и факторный анализ [1].

Горизонтальный анализ используется для определения абсолютных и относительных отклонений фактического уровня исследуемых показателей от базового. Целью данного анализа является определение влияния каждого элемента совокупности на изменение совокупности в целом. Изучается динамика доходов и расходов, прибыли и рентабельности, выявляются основные направления развития банковской деятельности.

С помощью вертикального анализа изучают структуру экономических явлений и процессов путем расчетов удельного веса частей в общем. Данный анализ позволяет выявить соотношения между разными видами доходов и расходов банка.

Коэффициентный анализ используется для оценки различных сторон финансового состояния кредитной организации: финансовой устойчивости и надежности банка, его ликвидности, эффективности всей финансово-хозяйственной деятельности банка.

Факторный анализ представляет собой методику комплексного и системного изучения и измерения воздействия факторов на величину результативного показателя.

Неформализованные приемы анализа – методы, основанные на описании аналитических процедур на логическом уровне, а не на строгих аналитических зависимостях [2].

Методы комплексной оценки деятельности банка включают в себя методы экспертного и количественного анализа.

При наличии большого количества методов необходимо использовать такие, которые в наибольшей степени соответствуют поставленной цели проведения анализа и способствуют получению объективных, обоснованных выводов, принятию верных управленческих решений и выбору благоприятных путей развития.

Библиографический список

1. *Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учеб. пособие* / Н. С. Нечеухина, И. М. Перминова, Л. И. Маслова, О. С. Горбунова, В. В. Калицкая. Екатеринбург : Ажур, 2017.
2. *Бороненкова С. А., Мельник М. В.* Комплексный экономический анализ в управлении предприятием : учеб. пособие. М. : Форум; ИНФРА-М, 2016.
3. *Маслова Л. И.* Анализ деятельности коммерческого банка (на основе публикуемой отчетности): учеб. пособие. Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2014.

4. *Маслова Л. И., Власова И. Е., Девятова Т. Ю.* Актуальные вопросы активных и пассивных внутрибанковских операций кредитной организации с позиции внутрибанковского учета и анализа // Экономика и предпринимательство. 2017. № 8-3(85-3). С. 788–793.

О. В. Мустафина, Н. С. Нечехухина
*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Совершенствование управления доходами и расходами коммерческой организации в системе администрирования

Раскрываются вопросы учетно-аналитического обеспечения управления доходами и расходами коммерческих организаций. На основе изучения положений теории управления и совершенствования учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов предложено внедрять в практику принципы теории администрирования, что призвано способствовать улучшению качественных показателей деятельности коммерческой организации.

Ключевые слова: доходы; расходы; финансовый результат; учетно-аналитическая система; учетно-аналитическое обеспечение; администрирование.

Ключевым источником информационного обеспечения управленческих решений коммерческих организаций выступает учетно-аналитическая система (УАС), которая представляет собой совокупность способов отражения информации в учете о доходах и расходах [2]. УАС предназначена для аккумулирования информации в целях бухгалтерского учета, налогообложения и финансового управления на предприятии [4]. Показатели доходов и расходов являются важнейшими в оценке системы результативности и деловых качеств предприятия [1]. Механизм формирования финансового результата требует глубокого познания основных элементов, формирующих итоговый показатель деятельности, а именно прибыль или убыток.

Доходы и расходы – две фундаментальные экономические категории, составляющие основу финансового результата, прироста суммы прибыли и собственного капитала коммерческой организации [7]. Грамотное построение учетно-аналитического обеспечения (УАО), доходов и расходов коммерческой организации обеспечивает формирование данных, необходимых для составления отчета о финансовых результатах и принятия рациональных управленческих решений, способствующих снижению отрицательных результатов деятельности. Основной задачей совершенствования УАС коммерческих организаций выступает

возможность сопоставления доходов и расходов в разрезе плановых показателей деятельности.

Для расширения аналитических возможностей управления доходами и расходами коммерческих организаций предлагается использовать систему администрирования¹, основоположником которой является А. Файоль [6]; он выделяет административную функцию, определяя ее как управленческую, обеспечивающую предвидение, организацию, распоряжение, координацию и контроль. Использование теории администрирования доходов и расходов в практической деятельности позволит своевременно выявлять отклонения от плановых (нормативных) показателей, что дает возможность координировать принимаемые управленческие решения и планомерно обеспечивать социально-экономическое развитие.

Известно, что деятельность коммерческой организации сопряжена с прямыми и косвенными расходами, в нашем случае таковым является организация розничной торговли. Отнесение прямых расходов на конкретный вид закупленных товаров для последующей продажи осуществляется на основании первичных документов [3; 5].

Процесс администрирования коммерческих расходов организации розничной торговли должен содержать:

- этап распределения расходов по структурным подразделениям (функционирующим розничным торговым точкам, магазинам);
- этап отнесения расходов на конкретные виды реализуемых товаров по расчетному значению торговой наценки.

Распределение косвенных расходов организации розничной торговли предлагается организовать в рамках аналитических субсчетов соответствующих функциональных подразделений по экономическим элементам и распределять по видам реализуемых товарных групп на основе принятой методики. Для рационализации учетного процесса финансовый учет коммерческих расходов можно осуществлять по определенной схеме (см. рисунок).

Для сопоставления доходов и расходов по видам реализации товаров (товарным группам) авторы считают целесообразным: к счету 90 открыть четырехзначную систему субсчетов 90.1.01.003 (01 означает структурное подразделение, 003 – ассортиментную товарную группу), т. е. доходы отражаются в кредите счета, а расходы переносятся в дебет счета, что дает возможность определить финансовый результат продажи по каждой товарной группе.

¹ «Администрирование» – синоним понятия «управление», или «менеджмент», а «правление» – синоним понятия «руководство».



Схема отражения в УАС операций администрирования расходов коммерческих организаций розничной торговли

Предложенная система учета и группировки учетной информации для коммерческой организации приведет к повышению качества УАО, а также позволит усилить аналитические возможности бухгалтерского учета о доходах, расходах, финансовых результатах. Реализация мероприятий по оперативному мониторингу фундаментальных экономических категорий в разрезе реализации товарных групп даст возможность контролировать уровень расходов по отношению к доходам.

Библиографический список

1. *Аргунова Е. С.* Формирование учетной информации о доходах и расходах организации на примере ОАО «Белгородский хладокомбинат» // Молодежь и научно-технический прогресс : сб. докл. IX Междунар. науч.-практ. конф. студентов, аспирантов и молодых ученых: в 4 т. (Губкин, 14 апреля 2016 г.). Старый Оскол : ООО «Ассистент плюс», 2016. С. 30–33.
2. *Бороненкова С. А., Матвеева В. С., Буянова Т. И.* Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами на производство // Экономика и предпринимательство. 2017. № 9-3 (86-3). С. 945–950.
3. *Буянова Т. И.* Управленческий учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Ажур, 2017.
4. *Нечехина Н. С., Мустафина О. В.* Экономико-исторические особенности развития учетно-аналитической системы хозяйствующих субъектов // Экономика, общество, человек: теория, методология, реальность: сб. науч. публикаций : в 2 ч. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2015. С. 129–132.

5. *Нечехина Н. С., Полозова Н. А., Буянова Т. И.* Контроллинг как механизм успешной трансформации промышленности в цифровую экономику // *Цифровая трансформация экономики и промышленности: проблемы и перспективы.* СПб. : Изд-во Политехн. ун-та, 2017. С. 256–277.

6. *Управление – это наука и искусство / А. Файоль, Г. Эмерсон, Ф. Тейлор, Г. Форд / пер. на рус. Б. В. Бабина.* М. : Республика, 1992. С. 11–12.

7. *Staubus G. J.* Revenue and Revenue accounts. *Accounting Research.* 1956. July.

О. А. Небольсина¹

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Пояснения к бухгалтерской отчетности: содержание и назначение

Проблема качества информации, представленной в бухгалтерской финансовой отчетности, весьма значима на данном этапе. Полнота и достоверность информации может быть обеспечена только при условии дополнения бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах пояснениями разного вида. Это повышает полезность информации для пользователей, делает более открытым и прозрачным ведение бизнеса.

Ключевые слова: бухгалтерская отчетность; пояснения в составе отчетности; открытость информации; обоснованность управленческих решений.

Базой оценки финансового состояния организации и результатов деятельности, в первую очередь, является финансовая отчетность, от достоверности и точности которой зависит качество проведенного финансового анализа [4].

Бухгалтерская отчетность представляет собой результат учета фактов хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Согласно МСФО финансовая отчетность – это исчерпывающая информация о финансовом состоянии, а также о результатах деятельности предприятия, необходимая для удовлетворения интересов широкого круга пользователей.

Аналогичное определение дано и в Федеральном законе от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Целью отчетности является обеспечение информацией, которая будет актуальной и полезной для пользователей при принятии ими решений управленческого и финансового характера.

¹ Научный руководитель – Т. И. Буянова, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита УрГЭУ.

На основании отчетности пользователи составляют свое мнение как о выполнении экономическим субъектом обязательств перед инвесторами, контрагентами, акционерами, персоналом, так и о возможных затруднениях в области финансов.

В ряде работ [1; 2; 3] отмечено, что возможности анализа могут быть ограничены, а результаты неинформативны. Причинами этого являются недостаточный объем и общий характер информации, представленной в бухгалтерской отчетности. В случае недостаточно полно представленной информации в основных формах бухгалтерской (финансовой) отчетности особое значение приобретают сведения, которые приводятся в пояснениях к бухгалтерскому балансу, отчету о финансовых результатах [5].

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах может быть раскрыта дополнительная информация об имуществе и обязательствах организации.

Минимальный объем информации об активах и обязательствах, раскрываемой в отчетности, содержат стандарты по бухгалтерскому учету (ПБУ).

Согласно стандартам раскрываемая информация имеет количественный и качественный характер, поэтому выделяют пояснения в табличной и текстовой форме.

В табличных пояснениях приводят:

- сведения об активах и обязательствах по видам и наименованиям;
- стоимостную характеристику имущества, рассчитанную разными способами оценки;
- движение активов и обязательств;
- иные существенные сведения (просроченная задолженность, активы с непогашенной стоимостью, залоговое имущество и т. д.).

Текстовая часть включает в себя:

- информацию о видах деятельности организации, динамике и изменениях существенных показателей деятельности;
- причины, вызвавшие их значительное изменение по отношению к показателям предыдущих периодов;
- раскрытие учетной политики организации;
- перечень событий после отчетной даты;
- информацию о связанных сторонах, о прекращаемой деятельности;
- иные сведения качественного характера.

Для современных предприятий особенно актуальным становится полное раскрытие информации для привлечения возможных инвесторов, кредиторов с целью расширения бизнеса.

Детализированная информация отчетности позволяет:

- более качественно рассчитать показатели финансового состояния организации;
- провести анализ полученных данных;
- достаточно объективно оценивать полученные результаты;
- определить основные причины их изменения;
- прогнозировать возможности и варианты экономического развития организации;
- принять взвешенные, обоснованные, подкрепленные аргументами решения.

Качественно составленная финансовая отчетность наиболее целостно, актуально и достоверно раскрывает информацию о финансовом состоянии организации, полученных финансовых итогах, возможности генерировать денежные средства, избегать существенных рисков деятельности, и является ценным инструментом создания безупречной репутации и информационной прозрачности компании.

Библиографический список

1. *Банникова Е. В., Хамзина О. И.* Назначение и состав пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках // Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение: проблемы и перспективы: II Всерос. науч.-практ. конф. : сб. ст. Пенза : ГСХА, 2014. С. 6–9.
2. *Буянова Т. И.* Оценка качества отчетной финансовой информации на основе формализованного подхода // Известия Уральского государственного экономического университета. 2012. № 3(41). С. 46–49.
3. *Зонова А. В., Адамайтис Л. А., Бачуринская И. Н.* Бухгалтерский учет и анализ. Комплексный подход к принятию управленческих решений : практическое руководство. М. : ЭКСМО, 2015.
4. *Бороненкова С. А., Мельник М. В., Чепулянис А. В.* Анализ бухгалтерской финансовой отчетности : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2017.
5. *Черевадская О. Е.* Некоторые особенности составления пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах // Аудиторские ведомости. 2014. № 8. С. 135–141.

О вопросах аудиторской деятельности: сущность и принципы

Представлен анализ содержания аудиторской деятельности и за-ложенных в ней принципов. Авторы, анализируя процесс аудиторской деятельности экономической и финансовой направленности, раскрывают ее принципы. Особое внимание уделено изучению содержательной части внутреннего аудита. В выводах сделан акцент на том, что аудитор не является простым проверяющим, который нацелен найти нарушителей, привлечь их к ответственности (особенно это касается бухгалтерского учета) – он осуществляет консультативную деятельность по профессиональным вопросам, в том числе помогаая работникам предприятия эффективно выполнять свои обязанности.

Ключевые слова: аудит; аудиторская деятельность; внутренний аудит; бухгалтерская отчетность.

Многие процессы, которые мы наблюдаем в настоящее время, получили свое начало в прошлом. Так, аудит зародился еще в XIX веке в акционерных компаниях Англии, Германии, Франции, США. Но в России аудит – сравнительно новое явление, что обусловлено изменением парадигмы отечественной экономики. С переходом России к рыночной экономике появилась потребность в аудите, так как значительно сократилась сфера государственного контроля за деятельностью организаций.

Экономисты полагают, что аудит, в первую очередь, необходим тем, кто непосредственно занимается управлением предприятия (например, менеджерам, административному звену), а также, что немало важно, тем, кто вкладывает определенные инвестиции в деятельность организации. Но несмотря на то, что с изменением экономического аспекта роль государства уменьшилась в контроле за предприятиями, тем не менее оно является потребителем информации о результатах деятельности предприятий [2, с. 155].

Если обратиться к определению понятия «аудит», то под этим понимается независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Данная деятельность регулируется нормативно-правовыми актами, и одним из самых главных является Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Закон содержит 26 статей, которые регулируют следующие основные вопросы аудита:

- 1) стандарты аудиторской деятельности;
- 2) независимость аудиторских организаций;

- 3) квалификационный аттестат аудитора;
- 4) права и обязанности аудиторской организации;
- 5) государственное регулирование аудиторской деятельности;
- 6) государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов [3].

Одна из особенностей аудита – то, что этому процессу подвергаются абсолютно все экономические организации, но все же зачастую аудит более характерен для предпринимательских структур, когда он рассматривает собственность акционеров и инвесторов.

Как и любая деятельность, аудит имеет свои законодательные документы; с их помощью определяются различные аспекты проверки, например: какие методы ревизии учета использовать, какую именно документацию заполнять [4, с. 231].

Каждый процесс, особенно экономико-финансовой направленности, имеет свои принципы.

В аудиторской деятельности следует отметить следующие нормы проведения аудита:

- 1) честность;
- 2) независимость;
- 3) добросовестность;
- 4) профессиональная компетентность;
- 5) профессиональное поведение;
- 6) объективность [1, с. 88].

Деятельность аудитора должна быть выстроена в соответствии с этими принципами; не должно быть никакой заинтересованности при проведении проверки, так как работнику необходимо руководствоваться профессиональной этикой и долгом. Но все же есть один принцип, который стал сравнительно новым. Это принцип конфиденциальности. Аудитору при выполнении проверки нельзя передавать данные об организации, особенно копии отчетов, так как подобная информация является частной, и ее разглашение может повлечь за собой различные наказания. Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» данные аудита разглашать нельзя.

Аудит как деятельность подразделяется на два вида: внутренний и внешний. Если говорить о сути внутреннего аудита, то он заключается в том, что аудиторы помогают работникам предприятия эффективно выполнять свои обязанности. Данный аспект является очень важным – от него зависит конкурентоспособность предприятия, к примеру. Рассматривая внешний аудит, отметим, что он уже проводится сторонним человеком – аудитором, однако и здесь должны соблюдаться все вышеперечисленные принципы.

Итак, аудитор не только выявляет ошибки в бухгалтерском учете и налогообложении, не только вскрывает недостатки в системе управления и организационной структуре предприятия, но способен дать квалифицированную консультацию по этим вопросам. Будучи независимой, аудиторская деятельность способствует не только улучшению всей работы экономического субъекта, защищает интересы его собственников, но и стоит на страже интересов государства, соблюдения законов и нормативных актов. Следовательно, выявлению и решению проблем, сдерживающих полноценное развитие и становление аудита в нашей стране, должно уделяться большее внимание.

Более того, аудитор не является простым проверяющим, который нацелен лишь на то, чтобы найти нарушителей, привлечь их к ответственности, особенно это касается бухгалтерии. Специалист, осуществляющий аудит, высказывает свое профессиональное мнение по поводу функционирования предприятия в плане финансов, причем его мнение действительно представляет ценность для пользователей отчетности.

В настоящее время механизм аудита развит в нашей стране слабо, так как нет сильной основы – нормативно-правовой базы, да и сам этот процесс является довольно молодым в России. Выстроенная на основополагающих принципах аудиторская деятельность позволит улучшить эффективность хозяйствующих субъектов.

Библиографический список

1. *Дмитриева И. М.* Бухгалтерский учет и аудит : учеб. пособие. М. : Юрайт, 2014.
2. *Рогуленко Т. М.* Аудит : учебник. М. : КноРус, 2014.
3. *Социально-экономический потенциал как основа поступательного развития постперестроечной России / авт. кол.: В. П. Чичканов, В. В. Акбердина, В. Л. Берсенёв и др.; под ред. А. И. Татаркина.* М. : Экономика, 2015.
4. *Федоренко И. В.* Основы аудита. М. : ИНФРА-М, 2013.

А. Е. Новоселова, В. А. Сподарик, Т. И. Буянова
Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)

Сравнительная характеристика бухгалтерской финансовой отчетности России и Казахстана

Рассмотрены формы бухгалтерской финансовой отчетности России, регулируемые российскими стандартами бухгалтерского учета, и Казахстана, составленные по международным и национальным стандартам финансовой отчетности. Проведен сравнительный анализ показателей отчетности; выявлены сходства и различия в содержании активов, обязательств, капитала, доходов и расходов; изучена интеграция национальных систем бухгалтерского учета и отчетности России, Казахстана и МСФО.

Ключевые слова: бухгалтерский баланс; отчет о финансовых результатах; отчет об изменениях капитала; отчет о движении денежных средств.

В глобальных и национальных экономиках большинство решений оперативного, тактического и стратегического характера принимаются на основании надлежаще составленной и подтвержденной финансовой отчетности.

В Республике Казахстан составление отчетности в соответствии с Законом Республики Казахстан от 28 февраля 2007 г. № 234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» осуществляется по правилам международных¹ и национальных² стандартов.

В Российской Федерации ведение бухгалтерского учета и формирование бухгалтерской отчетности организовано согласно федеральным стандартам³.

Несмотря на то, что реформирование бухгалтерского учета и отчетности направлено на приведение российских стандартов в соответствие требованиям МСФО, некоторые различия в настоящее время сохраняются. В связи с этим бухгалтерская финансовая отчетность в России и Казахстане имеет отличия.

Сравнительную характеристику проведем по всем формам отчетности и выявим общее и отличное в составе и содержании показателей.

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (с изм. и доп. от 26 августа 2015 г.).

² Национальный стандарт финансовой отчетности №50: согласно приказу министра финансов Республики Казахстан от 31 января 2013 г.

³ Федеральный закон РФ от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Начнем анализ с бухгалтерского баланса. Активы и обязательства балансов сгруппированы по ликвидности и срочности платежей. Однако в российском балансе ликвидность и срочность платежей нарастают, а в Казахстане – сокращаются, поэтому последовательность статей актива и пассива двух балансов противоположная.

Из сопоставления перечня линейных статей, подлежащих обязательному раскрытию в балансе, следует, что существенные различия в составе показателей казахстанского и российского отчетов о финансовом положении отсутствуют. Вместе с тем баланс, составляемый по РСБУ, группирует статьи по укрупненным группам активов и обязательств, а в Казахстане согласно МСФО требуется раскрытие подклассов каждой из представленных в отчете статей. Исходя из этого баланс Республики Казахстан является более информативным [4].

В РСБУ и в МСФО допускается внесение в состав показателей отчета дополнительных статей, если это помогает сформировать более полное представление о финансовом положении предприятия [1].

Отчет о финансовых результатах в РФ и отчет о прибылях и убытках в Казахстане – основная форма бухгалтерской отчетности, которая характеризует совокупный финансовый результат (доход) деятельности организации за отчетный период и содержит данные о доходах, расходах по всем совершенным операциям за отчетный период. Как и бухгалтерский баланс, казахстанский отчет о прибылях и убытках более подробный и информативный, чем российский [6]. Несмотря на визуальное сходство отчетов, есть и существенные отличия. Так, согласно РСБУ прочие доходы, не связанные с обычными видами деятельности, как «проценты к получению» и «доходы от участия в других организациях», выделяются в отдельные статьи. В соответствии с НСФО данные статьи объединяются и фиксируются как «инвестиционный доход». Но если суммы рассматриваемых доходов существенны и важны для принятия экономических решений заинтересованными пользователями, организация имеет право ввести дополнительные статьи. Критерии существенности определяются специалистами организации самостоятельно и утверждаются в учетной политике [2; 5].

В Казахстане в соответствии с МСФО в отчете о прибылях и убытках отражают расход по налогу на прибыль (РПН), рассчитанный как сумма расхода по текущему налогу и расхода по отложенному налогу за минусом дохода по отложенному налоговому активу. В России отложенные налоговые обязательства, активы и текущий налог на прибыль отражаются обособленно, что позволяет повысить аналогичность отчетной информации и ее полезность для принятия управленческих решений заинтересованными пользователями.

Отчет об изменениях капитала обеспечивает пользователей информацией о собственном капитале и отражает его движение под влиянием различных причин и факторов, которые имели место в течение отчетного периода.

Отмечены две основные особенности, отличающие данную форму отчетности в Казахстане, составляемую в соответствии с МСФО, от аналогичной формы российской отчетности, составляемой по правилам РСБУ. *Первое отличие* заключается в статусе данного отчета в составе комплекта форм отчетности: в МСФО отчет об изменениях в собственном капитале – самостоятельный, равноценный бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, в то время как в РСБУ данный отчет выступает в роли приложения к двум вышеназванным отчетам.

Второе отличие обнаружено в структуре отчета: в российском отчете показатели сгруппированы в три раздела. Корректировки капитала при изменении учетной политики, выделенные в российском отчете в самостоятельный раздел, в отчете Республики Казахстан отражены в общем списке факторов, влияющих на капитал. Показатель «чистых активов» в отчете РК не отражен, вместе с тем в него включены показатели, определяющие долю неконтролирующих собственников и др.

Отчет о движении денежных средств в РФ составляют в соответствии с ПБУ 23/2011, а в Казахстане порядок этого отчета регулирует МСФО 7. Поскольку правила, установленные ПБУ 23/211 и МСФО 7, практически совпадают [3], то и в отчетах о движении денежных средств, сформированных прямым методом, различия отсутствуют.

Сравнение бухгалтерской отчетности Российской Федерации и Казахстана позволяет сделать вывод: по показателям, их составу и содержанию выявлено больше общих черт, нежели различий, поэтому при расширяющихся интеграционных процессах между предприятиями России и Казахстана у пользователей не возникнет трудностей в использовании бухгалтерской отчетности в принятии управленческих решений.

Библиографический список

1. *Бороненкова С. А., Матвеева В. С., Колесник К. И.* Особенности формирования бухгалтерской отчетности хозяйствующего субъекта согласно нормативным документам евразийского пространства // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития : материалы VIII Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 18 апреля 2017 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2017.
2. *Нечехина Н. С., Дударева А. А.* Особенности формирования учетной политики согласно РСБУ И МСФО // Социально-экономический потенциал территорий и перспективы развития : сб. материалов Междунар. науч.-практ. конф. (Коломна, 21 апреля 2016 г.) / ред.: Е. И. Медведева, Ж. К. Леонова. Коломна : ГСГУ, 2016. С. 306–309.

3. Новоселова А. Е., Буянова Т. И. Трансформация отчета о движении денежных средств в условиях сближения РСБУ и МСФО // Проблемы и тенденции развития инновационной экономики: международный опыт и российская практика : материалы VI Междунар. науч.-практ. конф. (Уфа, 31 октября 2017 г.). Уфа : УГНТУ, 2017. С. 29–32.

4. Сарсенгалиева А. К. Совершенствование системы бухгалтерского учета и отчетности в Республике Казахстан // Молодой ученый. 2015. № 9. С. 705–707.

5. Шевчук О. В., Буянова Т. И. Влияние учетной политики на отдельные статьи бухгалтерского баланса // 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. 152–159.

6. Шарипов А. К., Молодцов Е., Сисембаева Д. Проблемы адаптации развития бухгалтерского учета Республики Казахстана к международным стандартам финансовой отчетности // Экономика, управление, финансы : материалы IV Междунар. науч. конф. (Пермь, апрель 2015 г.). Пермь : Зебра, 2015. С. 125–129.

О. А. Петроченкова¹

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Основные принципы внедрения онлайн кассы

Изложены результаты изучения изменений принципов работы контрольных органов в части внедрения новой системы администрирования, применения контрольно-кассовой техники и повышения уровня прозрачности наличных расчетов и расчетов с использованием электронных средств платежа в сфере торговли и услуг.

Ключевые слова: контрольно-кассовая техника; онлайн кассы; фискальный накопитель.

Контрольно-кассовая техника – это электронные вычислительные машины, иные компьютерные устройства и их комплексы, обеспечивающие запись и хранение фискальных данных в фискальных накопителях, формирующие фискальные документы, обеспечивающие передачу фискальных документов в налоговые органы через оператора фискальных данных и печать фискальных документов на бумажных носителях в соответствии с правилами, установленными законодательством Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники [1; 2].

Контрольно-кассовая техника применяется на территории Российской Федерации в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими расчетов,

¹ Научный руководитель – А. Н. Сергиенко, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита УрГЭУ.

за исключением случаев, установленных Федеральным законом от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ¹.

В Российской Федерации 15 июля 2016 г. вступил в силу Федеральный закон от 03.07.2016 г. № 290-ФЗ², который внес изменения в ранее действующий порядок применения контрольно-кассовой техники. Совет Федерации одобрил закон о переходе на новую контрольно-кассовую технику (ККТ). Новый порядок обеспечивает передачу информации в режиме онлайн о каждом расчете на сервер Налоговой службы. Такая технология позволяет контролировать исчисление и своевременность уплаты налогов и сборов, автоматически выявлять нарушения, что делает незаконные манипуляции с выручкой бессмысленными [3].

Онлайн кассы стали обязательными уже с 1 февраля 2017 г. для некоторых категорий предпринимателей. Покупать новую кассу необязательно – ряд моделей старых касс можно модернизировать, установив новое программное обеспечение и фискальный накопитель.

Зарегистрировать новую кассу можно онлайн без личного визита в налоговые органы.

Использование онлайн касс уже доказало свою эффективность. Эксперимент по применению новой технологии проходил с 1 августа 2014 г. по 1 февраля 2015 г. в четырех регионах РФ: Москве, Московской и Калужской областях и Татарстане. Аналогичный опыт есть в других странах. Новая ККТ позволит снизить количество проверок налоговыми органами за счет автоматизированного риск-анализа.

Предусмотрен поэтапный переход к новому порядку применения контрольно-кассовой техники:

- с даты вступления в силу Федерального закона была предусмотрена возможность добровольного перехода на новый порядок. Можно пройти электронную регистрацию аппарата с фискальным накопителем, при этом передача данных в налоговые органы могла не осуществляться до 1 февраля 2017 г.;

- с 1 февраля 2017 г. регистрация вновь вводимых кассовых аппаратов осуществляется только с обязательной онлайн-передачей данных о наличных расчетах;

¹ Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием электронных средств платежа».

² Федеральный закон от 03.07.2016 №290-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

– с 1 февраля 2017 г. использование старой ККТ (без доработки (модернизации) в соответствии с новыми условиями использования ККТ), зарегистрированной до 1 февраля 2017 г., запрещается¹.

Таким образом, новый порядок применения ККТ и передачи данных о наличных денежных расчетах в адрес налоговых органов в режиме online позволит:

- создать современную автоматизированную систему полного учета выручки и контроля за применением ККТ;
- сократить объем «теневого» оборота наличных денежных средств.

Принятые изменения создадут условия для повышения уровня защищенности прав потребителей товаров и услуг, упрощая возможность реализации права на удовлетворение требований в соответствии с законодательством о защите прав потребителей.

Неприменение контрольно-кассовой техники в установленных законодательством Российской Федерации случаях влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от одной четвертой до одной второй размера суммы расчета, осуществленного без применения контрольно-кассовой техники, но не менее 10 тыс. р.; на юридических лиц – от трех четвертых до одного размера суммы расчета, осуществленного с использованием наличных денежных средств и (или) электронных средств платежа без применения контрольно-кассовой техники, но не менее 30 тыс. р.

Библиографический список

1. *Поведишникова С. В.* Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2015.
2. *Матвеева В. С.* Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие. Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2015.
3. *Теоретические основы бухгалтерского учета* : учеб. пособие / Н. С. Нечухина, В. В. Калицкая, И. М. Перминова, О. С. Горбунова. Екатеринбург : Ажур, 2017.

¹ Письмо Минфина России от 01.09.2016 № 03-01-12/ВН-38831 «О переходе на применение контрольно-кассовой техники нового образца».

Применение дисконтирования в целях формирования первоначальной оценки активов

Соблюдение принципов формирования дисконтированных показателей в целях формирования себестоимости активов при их первоначальном признании имеет большое значение в хозяйственной деятельности экономического субъекта. Раскрыто современное состояние вопроса о применении дисконтированных показателей как в бухгалтерском учете, так и в финансовой отчетности. Проанализированы перспективные направления введения федеральных стандартов бухгалтерского учета, прописывающих требования оценки активов по приведенной стоимости, если такие активы приобретаются на условиях длительной отсрочки (рассрочки). Предложен вариант бухгалтерских записей формирования себестоимости активов на основе дисконтирования и признания долговых затрат. Проиллюстрировано формирование дисконтированной стоимости активов (товаров), приобретаемых с отсрочкой платежа, и признание долговых затрат на практическом примере в рамках действующего Плана счетов. Обозначена возможность использования предлагаемого варианта учета субъектами экономической деятельности.

Ключевые слова: дисконтирование; активы; первоначальная оценка; долговые затраты; приведенная стоимость.

Вопросы дисконтирования приобретают все большее значение в современной экономической практике. С помощью дисконтирования хозяйствующие субъекты прогнозируют будущие денежные потоки и принимают взвешенные управленческие решения относительно хозяйственной деятельности экономического субъекта. При этом действующее бухгалтерское законодательство прописывает формирование дисконтированных показателей только в отношении двух объектов учета – оценочных обязательств, учитываемых в соответствии с ПБУ 8/2010, и долговых ценных бумаг, учитываемых в соответствии с ПБУ 19/02, причем в отношении последних дисконтированные показатели могут раскрываться лишь в пояснениях к отчетности, а в бухгалтерском балансе эти показатели признанию не подлежат. Вместе с тем в связи с признанием на территории России международных стандартов финансовой отчетности, а также в связи с принятием Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017–2019 гг., вопросы применения дисконтирования в целях формирования первоначальной оценки активов приобретают все большую актуальность, поскольку и МСФО, и проекты федеральных стандартов требуют формирования дисконтированных показателей в целях признания объектов бухгалтерского учета в финансовой отчетности.

Вопросам применения дисконтирования в целях формирования бухгалтерских оценок посвящены работы ряда отечественных исследователей, в частности О. В. Ивановой [1], Е. Е. Суминой [4], Т. Б. Кувалдиной [2], И. А. Лисовской [3] и др., однако данные труды не в полной мере соответствуют обсуждаемым на сегодняшний момент проектам федеральных стандартов бухгалтерского учета. В связи с этим вопросы формирования дисконтированных оценок нуждаются в дополнительном рассмотрении.

Цель настоящей статьи – осветить принципы дисконтирования, применяемые в процессе формирования первоначальной стоимости некоторых активов.

В соответствии с программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017–2019 гг. планируемой датой введения новых федеральных стандартов «Запасы» и «Нематериальные активы» является начало 2019 г., а стандарта «Основные средства» – начало 2020 г. Ответственный разработчик указанных стандартов – Фонд НРБУ «Бухгалтерский методологический центр» разместил на своем сайте проекты указанных стандартов, которые содержат следующий общий принцип: в случае приобретения активов у продавцов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на превышающий 12 месяцев период либо установленный организацией меньший срок себестоимостью данных активов признается сумма, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой (которая была бы уплачена на условиях немедленной оплаты) и номинальной стоимостью (ценой договора) подлежит отражению в учете в порядке, предусмотренном для учета долговых затрат (процентов по займам и кредитам). Действующие ПБУ подобных положений не содержат. Соответственно, в целях применения вышеуказанной нормы на практике необходимо проиллюстрировать, каким образом будет реализован учет подобных фактов хозяйственной жизни.

Отмененная Программа разработки ФСБУ на 2016–2018 гг. содержала планируемую дату введения в действие обновленного Плана счетов бухгалтерского учета – 2020 г.; в действующей же программе не упоминается такое введение в принципе, поэтому в случае введения в действие отдельных ФСБУ, прописывающих правила учета разных активов, отражение операций с данными объектами предполагается в рамках действующего Плана счетов.

При наличии информации о стоимости, которая подлежит уплате на условиях немедленной оплаты, схема бухгалтерских записей может быть представлена в следующей виде:

Дебет 76 Кредит 60 – отражается номинальная стоимость объектов бухгалтерского учета, подлежащая уплате по договору на условиях отсрочки (рассрочки) платежа без НДС;

Дебет 19 Кредит 60 – принимается к учету НДС, предъявленный поставщиком (исчисленный с договорной стоимости, подлежащей уплате на условиях отсрочки (рассрочки));

Дебет 08, 10, 15, 41 и др. Кредит 76 – приходятся объекты по стоимости, которая была бы уплачена на условиях немедленной оплаты;

в случае приобретения внеоборотных активов, таких как основные средства и нематериальные активы, они принимаются на учет: Дебет 01, 04 Кредит 08;

Дебет 91-2 Кредит 76 – в течение периода отсрочки (рассрочки) отражается доведение стоимости, которая была бы уплачена на условиях немедленной оплаты до номинальной стоимости, подлежащей уплате в соответствии с договором.

Таким образом, к моменту наступления срока оплаты счет 76 в части отражения разницы закрывается, поскольку подлежащая уплате стоимость по договору будет доведена до номинала.

В случае, если у хозяйствующего субъекта отсутствует информация о стоимости объекта, которую необходимо уплатить на условиях единовременного платежа в момент приобретения, подлежащая уплате по договору сумма может быть продисконтирована с применением коэффициента дисконтирования, исчисляемого по формуле, приведенной в ПБУ 8/2010:

$$КД = \frac{1}{(1 + СД)^N},$$

где КД – коэффициент дисконтирования; СД – ставка дисконтирования (в коэффициентах); N – период дисконтирования оценочного обязательства, лет.

Сумма, подлежащая учету в составе ежемесячных долговых затрат, будет определяться как произведение дисконтированной стоимости и ставки дисконтирования в пересчете на фактическое количество дней в месяце.

Пример. 30 сентября 2017 г. организация приобрела товар стоимостью 1,5 млн р. + НДС 18%. Срок оплаты по договору наступает через два года, т. е. 30 сентября 2019 г.

В качестве ставки дисконтирования используем действующую на сегодняшний день ключевую ставку Банка России – 8,5%:

$$КД = \frac{1}{(1 + 0,085)^2} = 0,84945529.$$

Дисконтированная стоимость товаров:

$$1\,500\,000 \times 0,84945529 = 1\,274\,182,93 \text{ р.}$$

Бухгалтерские записи по приведенной ситуации представлены в таблице.

Учет поступления товаров на условиях отсрочки

Дата	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.	Расчет суммы
30.09.17	Отражается договорная стоимость, подлежащая уплате продавцу без НДС	76	60	1 500 000,00	–
30.09.17	Принимается к учету НДС	19	60	270 000,00	$1\,500\,000 \times 18\%$
30.09.17	Отражается поступление товара по дисконтированной стоимости	41	76	1 274 182,93	$1\,500\,000 \times 0,84945529$
31.10.17	Отражаются долговые затраты (начисленные проценты)	91-2	76	9 198,55	$1\,274\,182,93 \times 8,5\% / 365 \times 31$
30.11.17	Отражаются долговые затраты (начисленные проценты)	91-2	76	8 901,83	$1\,274\,182,93 \times 8,5\% / 365 \times 31$

И так далее по 30.09.18 г. К 30.09.18 г. на счете 76 сумма кредитового оборота составит:
 $1\,274\,182,93 \times 1,085 = 1\,382\,488,48 \text{ р.}$

31.10.18	Отражаются долговые затраты (начисленные проценты)	91-2	76	9 980,43	$1\,382\,488,48 \times 8,5\% / 365 \times 31$
30.11.18	Отражаются долговые затраты (начисленные проценты)	91-2	76	9 658,48	$1\,382\,488,48 \times 8,5\% / 365 \times 30$

И так далее по 30.09.18 г. На 30.09.18 г. на счете 76 сумма кредитового оборота составит:
 $1\,382\,488,48 \times 1,085 = 1\,500\,000,00,$

что соответствует дебетовому обороту, и таким образом, счет 76 закрывается.

30.09.18	Оплачена продавцу договорная стоимость товара с НДС	60	51	1 770 000,00	–
----------	---	----	----	--------------	---

Рассмотренная в вышеприведенном примере методика может быть использована хозяйствующими субъектами в целях адаптации учетной политики под вводимые в действия федеральных стандарты бухгалтерского учета, а также в целях трансформации финансовой отчетности, составленной по отечественным правилам в отчетность, составленную по МСФО.

Библиографический список

1. Иванова О. В. Оценка приведенной стоимости в бухгалтерском учете // Учет и статистика. 2013. № 3(31). С. 78–92.

2. Кувалдина Т. Б., Лалин Д. Р. Теоретические и практические вопросы использования дисконтированной стоимости в бухгалтерском учете и отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 10(352). С. 2–13.

3. Лисовская И. А., Чипуренко Е. В. Проблемы отражения компонента финансирования в российском учете // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 6. С. 26–34.

4. Сумина Е. Е. Проблемы расчета ставки дисконтирования в отечественном бухгалтерском учете // Российское предпринимательство. 2015. Т. 16. № 20. С. 3461–3466.

К. А. Соколов¹

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Расчет действительной стоимости доли при выходе участника из общества с ограниченной ответственностью

С привлечением законодательных актов РФ рассматривается проблема определения последнего отчетного периода, на основе которого рассчитывается действительная стоимость доли при выходе участника из ООО. Представлена судебная практика по данному вопросу. Сделан вывод о выборе отчетной даты для определения стоимости доли в имуществе при выходе участника в зависимости от условий, установленных уставом и учетной политикой общества.

Ключевые слова: общество с ограниченной ответственностью; действительная стоимость доли; последний отчетный период.

Общество с ограниченной ответственностью (далее – ООО) представляет собой одну из распространенных организационно-правовых форм ведения малого и среднего бизнеса в Российской Федерации [4].

В процессе ведения бизнеса у данных организаций могут возникнуть ситуации, когда один из учредителей покидает общество по каким-либо причинам (например, выход участника из общества, исключение участника из общества либо по иным основаниям, предусмотренным Федеральным законом от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее – ФЗ «Об ООО»), в результате чего у общества возникает необходимость выплаты действительной стоимости доли вышедшему участнику [2].

Рассмотрим особенности расчета действительной стоимости доли при выходе участника из ООО. Согласно ст. 14 ФЗ «Об ООО» действительная стоимость доли участника общества соответствует части стоимости чистых активов общества, пропорциональной размеру его доли.

¹ Научный руководитель – А. Н. Сергиенко, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита УрГЭУ.

Согласно п. 8 ст. 23 ФЗ «Об ООО» действительная стоимость доли или части доли в уставном капитале выплачивается за счет разницы между стоимостью чистых активов общества и размером его уставного капитала. В случае, если такой разницы недостаточно, общество обязано уменьшить свой уставный капитал на недостающую сумму. Выплата действительной стоимости доли не производится, если на момент выплаты общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства), либо такие признаки у него возникнут в результате выплаты [7].

Порядок расчета действительной стоимости доли при выходе участника из ООО следующий:

1) определяется стоимость чистых активов общества (ЧА) на конкретную дату (последний день месяца, предшествующего дате, на которую произошло выбытие участника и переход его доли к обществу) [7]. Порядок оценки стоимости чистых активов обществ с ограниченной ответственностью рассчитывается согласно Приказу Минфина России¹;

2) рассчитывается часть стоимости чистых активов общества, пропорциональная размеру доли (РД) бывшего участника, что и будет являться действительной стоимостью доли (ДС) (формула (1):

$$ДС = \frac{ЧА \times РД}{100}, \quad (1)$$

где ДС – действительная стоимость; ЧА – стоимость чистых активов; РД – размер доли бывшего участника ООО [7].

Во всех случаях, предусмотренных пунктами 2, 4, 5, 6.1 статьи 23 ФЗ «Об ООО», действительная стоимость доли определяется на основании данных бухгалтерской отчетности общества за последний отчетный период, предшествующий моменту возникновения права бывшего участника общества (его правопреемников) на получение выплаты². Таким образом, законодательно определено, что общество должно руководствоваться данными бухгалтерской отчетности за последний отчетный период [5].

Однако возникает несколько вариантов, какой период брать за отчетный (год, месяц, квартал), предшествующий моменту возникновения права бывшего участника общества (его правопреемников) на получение выплаты.

¹ Приказ Минфина России от 28.08.2014 г. № 84н «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов» (зарегистрировано в Минюсте России 14.10.2014 г. № 34299).

² Путеводитель по корпоративным процедурам. Порядок выхода участника из общества с ограниченной ответственностью.

Так, согласно статье 3 Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – ФЗ «О бухгалтерском учете») под отчетным периодом понимается период, за который составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность. В статье 15 данного закона указано, что отчетным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (отчетным годом) является календарный год, т. е. с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица.

Отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно. При этом отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода [1].

Все организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность в Инспекцию Федеральной налоговой службы, территориальным органам государственной статистики, а также другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Федеральными законами от 23.07.2013 г. № 251-ФЗ и 02.07.2013 г. № 185-ФЗ в ФЗ «О бухгалтерском учете» внесены изменения, согласно которым с 01.01.2013 г. общества с ограниченной ответственностью обязаны составлять и направлять в налоговую инспекцию только годовой баланс, а промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется экономическим субъектом в случаях, когда законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета, договорами, учредительными документами экономического субъекта, решениями собственника экономического субъекта установлена обязанность ее представления¹. Промежуточная отчетность не сдается в органы статистики, ИФНС [3].

Таким образом, если в уставе, внутренних документах, договорах с третьими лицами на момент выхода участника из состава общества не содержалось обязанности ООО составлять промежуточную отчетность, то расчет действительной стоимости доли должен осуществляться на основании годового баланса, предшествующего моменту возникновения права бывшего участника общества (его правопреемников) на получение выплаты [6].

¹ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда г. Москвы от 16 апреля 2014 г. по делу № А40-151869/2013 // Доступ из справ.-правовой системы «Картотека арбитражных дел». URL : <http://kad.arbitr.ru>.

Данный вывод подтверждается сложившейся арбитражной практикой¹, а именно: постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда г. Москвы от 16.04.2014 г. по делу № А40-151869/2013, постановлением Федерального арбитражного суда Уральского округа от 26.11.2013 г. по делу № Ф09-6547/13, постановлением Федерального арбитражного суда Московского округа от 28.11.2013 г. по делу № А40-109658/2012, постановлением Федерального арбитражного суда Западно-сибирского округа от 10.12.2013 г. по делу № А67-5738/2012).

Подводя итог, отметим, что расчет действительной стоимости доли будет определяться на основании данных промежуточной бухгалтерской отчетности за последний отчетный период, предшествующий моменту выхода участника ООО, если уставом и учетной политикой общества предусмотрено формирование промежуточной отчетности.

В случае, если в уставе, внутренних документах ООО, договорах с третьими лицами на момент выхода участника из его состава не содержалось обязанности ООО составлять промежуточную отчетность, расчет действительной стоимости доли должен осуществляться на основании его годового баланса, предшествующего моменту выхода участника из ООО.

Библиографический список

1. *Борисов А. Н.* Комментарий к Федеральному закону от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (постатейный). М. : Юстицинформ, 2016.
2. *Борисов А. Н.* Сделки и иные операции с долями в уставном капитале ООО. М. : Деловой двор, 2017.
3. *Бурлуцкая Т. П.* Бухгалтерский учет для начинающих. Теория и практика. М. : Инфра-Инженерия, 2016.
4. *Бурлуцкая Т. П.* Общества с ограниченной ответственностью. Практические рекомендации. М. : Деловой двор, 2016.
5. *Габов А. В.* Реорганизация и ликвидация юридических лиц. Научно-практический комментарий к статьям 57–65 Гражданского кодекса Российской Федерации. М. : ИНФРА-М, 2016.
6. *Гасников К., Емельянцева В., Кашеварова Ю.* Юридические лица в российском гражданском праве: в 3 т. Т. 3. Создание, реорганизация и ликвидация юридических лиц. М. : ИНФРА-М, 2016.
7. *Соловьева И. А.* Порядок расчета действительной стоимости доли участника ООО: спорные аспекты. URL : <http://www.kodeks.ru>.

¹ Взыскание стоимости доли в уставном капитале // Официальный сайт адвокатского бюро «Домкины и партнеры». URL : <https://www.advodom.ru>.

Определение объема аудиторской выборки

В условиях несовершенства законодательно-правовой базы достаточно важными остаются вопросы развития методов аудиторской проверки, включая методы определения аудиторской выборки. Определение оптимального объема аудиторской выборки позволяет обеспечить надлежащее качество проверки при одновременном снижении себестоимости аудита, что весьма актуально на рынке аудиторских услуг при все возрастающей конкуренции аудиторских фирм.

В статье представлен критический анализ исследований по рассматриваемой проблеме. Предлагаемый авторами способ определения выборки позволяет учесть такие основные факторы, как: степень надежности систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета экономического субъекта; приемлемый аудиторский риск; уровень ответственности. Предложенный способ может быть взят за основу аудиторами фирмами при разработке внутрифирменного стандарта по аудиторской выборке.

Ключевые слова: аудит; аудиторская выборка; аудиторский риск; уровень существенности.

Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка [3; 5; 9].

С 1 января 2017 г. на территории Российской Федерации применяются Международные стандарты аудита (далее – МСА), в том числе МСА 530 «Аудиторская выборка». Содержание международного стандарта № 530 существенно не отличается от содержания Федерального стандарта № 16. В данных стандартах определены только общие подходы и порядок использования выборки, а конкретный способ построения аудиторской совокупности и порядок его применения являются предметом профессионального суждения аудитора.

Анализ существующих способов определения аудиторской выборки дал следующие результаты:

1) некоторые ученые [2; 8] объем выборки предлагают определять «с применением специальных формул, полученных на основе теории вероятности и математической статистики, либо на основе профессионального суждения аудитора». При этом «специальная формула» для расчета объема выборки не представлена;

2) в других источниках [1; 4] приведен способ определения объема статистической выборки при применении статистических процедур как

отношение коэффициента надежности G и уровня существенности s . Порядок определения коэффициента надежности G не представлен, что затрудняет его применение на практике;

3) в [7] предложено определять объем выборки с помощью таблицы, в которой приведены значения объема выборки, зависящие от объема выручки и уровня существенности. Сам порядок расчета объема выборочной совокупности автором не раскрыт, что также усложняет его применение на практике;

4) в [6] объем выборки E определяет по формуле

$$E = \frac{V \times F}{M}, \quad (1)$$

где V – стоимость генеральной совокупности; F – фактор уверенности, который зависит от размера аудиторского риска; M – допустимая ошибка [6].

Данный способ, с одной стороны, имеет ряд достоинств: во-первых, учитывает важные факторы, которые имеют непосредственное отношение к объему выборки, и, во-вторых, его достаточно легко использовать на практике. С другой стороны, по мнению авторов статьи, при определении объема выборки целесообразнее применять фактор уверенности, зависящий не от самого аудиторского риска, а от его компонента – риска необнаружения.

В соответствии с ФСАД №16 «Аудиторская выборка» аудиторский риск включает в себя следующие компоненты: неотъемлемый риск, риск средств внутреннего контроля и риск необнаружения. При этом первые две составляющие аудиторского риска существуют независимо от аудиторской проверки и являются функциями клиента и его окружающей среды. В ходе аудита аудитор может только оценить их значение и принять к сведению при определении аудиторского риска, а точнее – при определении риска необнаружения. Объясняется это тем, что каждый аудитор субъективно устанавливает такой уровень аудиторского риска, который он готов взять на себя, т. е. устанавливает приемлемый аудиторский риск. Поэтому использование для определения объема выборки значения аудиторского риска не позволяет аудитору учесть его как фактор, влияющий на объем, так как аудитор будет стремиться к тому, чтобы он был равен значению приемлемого аудиторского риска.

Аудиторский риск определяется как произведение неотъемлемого риска (НР), риска средств внутреннего контроля (РСК) и риска необнаружения (РН). Исходя из этого риск необнаружения можно рассчитать по формуле

$$PH = \frac{ПАР}{НР \times РСК}, \quad (2)$$

где ПАР – приемлемый аудиторский риск (величина ПАР, по мнению большинства аудиторов, не должна превышать 5%).

Взяв за основу метод, изложенный в [6], и исходя из вышесказанного, мы предлагаем объем аудиторской выборки В рассчитывать следующим образом:

$$B = \frac{ГС \times \PhiУ}{УС}, \quad (3)$$

где ГС – размер генеральной совокупности, р.; ФУ – фактор уверенности (табл. 2); УС – максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой, т. е. уровень существенности, р.

Значение фактора уверенности зависит от размера риска необнаружения.

Значение риска необнаружения, которое было определено с помощью формулы (2) при условии, что приемлемый аудиторский риск равен или меньше 5%, представлено в табл. 1.

Т а б л и ц а 1

**Соотношение компонентов аудиторского риска
(AP ≤ 5%)**

Риск	Значение							
	≤ 0,20	0,30	0,40	0,50	0,60	0,70	0,80	0,90
Неотъемлемый	≤ 0,20	0,30	0,40	0,50	0,60	0,70	0,80	0,90
Риск средств контроля	≤ 0,20	0,30	0,40	0,50	0,60	0,70	0,80	0,90
Риск необнаружения	1	0,56	0,31	0,20	0,14	0,1	0,08	0,06

Из таблицы 1 видно, что значение риска необнаружения, который может на себя взять аудитор при проведении проверки, больше, чем в случае, когда системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются надежными.

Наоборот, если риски высокие, то аудитор должен проводить проверку более тщательно, и, следовательно, объем выборки будет больше.

Значение фактора уверенности напрямую зависит от размера риска необнаружения.

Исходя из профессионального суждения авторов данной статьи его значения можно определять при помощи табл. 2.

Значение фактора уверенности

Показатель	Значение									
	≤ 0,95	0,85	0,75	0,65	0,55	0,45	0,35	0,20	0,1	≥ 0,05
Риск необнаружения										
Фактор уверенности	0,10	0,15	0,25	0,30	0,35	0,40	0,45	0,55	0,7	0,90

Предложенный способ определения аудиторской выборки позволяет учесть основные факторы, влияющие на ее объем, а именно степень надежности систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета аудируемого лица, а также приемлемый аудиторский риск и уровень существенности.

Библиографический список

1. *Кочинев Ю. Ю.* Аудит: теория и практика. 5-е изд. СПб. : Питер, 2010.
2. *Воронина Л. И.* Аудит: теория и практика: учеб. для бакалавров. 3-е изд. М. : Омега-Л, 2014.
3. *Гутцайт Е. М.* Комментарии к Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Аудиторская выборка» // Аудитор. 2005. № 1. С. 24–34.
4. *Кочинев Ю. Ю.* Особенности применения статистических и нестатистических выборочных процедур в ходе аудита // Аудитор. 2014. № 5(231). С. 24–31.
5. *Коптелова Н. В., Сергиенко А. Н.* Виды выборки и методы оценки их результатов для целей аудита // Наука, образование, инновации: апробация результатов исследований: материалы Междунар. науч.-практ. конф. НИЦ «Поволжская научная корпорация» (Самара, 29 декабря 2016 г.). Самара, 2016. С. 159–163.
6. *Макарова Ю. Ю.* Аудиторская выборка: методы и их различия, применение на практике // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2009. № 2. С. 17–21.
7. *Мартынова Р. Ф.* Аудит: руководство для бухгалтеров : практ. пособие. М. : Омега-Л, 2014.
8. *Петрова А. Т., Покивайлова Е. А.* Теоретические и методологические аспекты внутреннего стандарта «Аудиторская выборка» и порядок его применения // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 41. С. 50–60.
9. *Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 16 «Аудиторская выборка»* // Аудитор. 2005. № 1. С. 50–61.

Т. Ф. Шитова

*Уральский государственный экономический университет
(Екатеринбург)*

Проведение аудита с помощью современных информационных технологий

Статья посвящена анализу проблем автоматизации процедур аудиторской проверки. Использование современных информационных технологий позволяет минимизировать трудозатраты аудитора и повысить качество проведения аудита.

Ключевые слова: «1С:Бухгалтерия 8»; автоматизация аудиторской проверки.

Для проведения независимой проверки аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности можно использовать такие современные программные продукты, как, например, «1С:Бухгалтерия 8». С помощью этой программы легко реализуются основные принципы аудита: профессиональный скептицизм, рациональность, полнота проверки и др. [2, с. 215].

Отличие аудиторской проверки от бухгалтерского учета состоит в том, что последний ведется сплошным методом, т. е. охватывает все хозяйственные операции; аудит же осуществляется исключительно выборочным методом, когда из всей генеральной совокупности выбирается ограниченное количество хозяйственных операций, которое и проверяется аудитором [1, с. 158]. Благодаря функциональным возможностям программы «1С:Бухгалтерия 8» можно легко и быстро сформировать список документов, отражающих события финансово-хозяйственной деятельности организации за определенный период (день, месяц, квартал, год или любой произвольный период). А при проведении аудита определенного участка бухгалтерского учета (например, кассовых операций) аудитору потребуется минимум времени для получения доступа к интересующим его документам.

В процессе проверки аудитор использует следующие методы отбора объектов:

- 1) при проверке наиболее важных хозяйственных операций – сплошная проверка статьи или счета;
- 2) при проверке ключевых ресурсов – поиск объектов по стоимости, отбор оборудования, используемого в производственном процессе и т. д.;
- 3) при проверке начисления заработной платы, командировочных и других начислений – отбор элементов, превышающих определенную величину;

4) при проверке правильности проведения инвентаризации – отбор соответствующих документов.

Все перечисленные выше методы могут быть реализованы в программе «1С:Бухгалтерия 8».

Для осуществления сплошной проверки счета можно сформировать стандартные отчеты: «Оборотно-сальдовая ведомость по счету», «Анализ счета», «Карточка счета» и т. д. Каждый из этих отчетов позволяет получить детальную информацию по интересующему объекту путем формирования другого, более подробного отчета. В итоге осуществляется переход в документ, повлиявший на формирование той или иной суммы, отраженной на анализируемом счете.

Для получения информации по определенной статье аудитор может сформировать отчет «Анализ субконто», данные которого также можно проанализировать в различных разрезах.

Для проверки ключевых ресурсов предприятия, начислений заработной платы, контроля проведения инвентаризации также можно использовать различные отчеты – как стандартные, так и специализированные, которые позволяют получить ответы практически на все вопросы, интересующие аудитора.

Если при «ручном» проведении аудита специалист вынужден придерживаться множества ограничений, осуществляя выборку объектов, то использование современных информационных технологий позволяет сводить к минимуму эти ограничения и осуществлять проверку с минимальными трудозатратами, но с большей эффективностью. Так, с помощью программы «1С:Бухгалтерия 8» можно осуществить следующие процедуры аудита:

- анализ системы организации бухгалтерского учета;
- проверку соблюдения Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- анализ учетной политики на соответствие системе учета и специфике деятельности предприятия;
- проверку соответствия данных между различными регистрами бухгалтерского учета;
- проверку правильности оценки ОС и НМА, применяемых методов начисления амортизации, учета поступления, использования, выбытия объектов ОС и НМА, аудит прочих внеоборотных активов;
- проверку правильности формирования первоначальной стоимости финансовых вложений, учета их поступления и выбытия, правильности и своевременности формирования резерва под обесценение финансовых вложений;

- проверку правильности формирования стоимости производственных запасов, их учета, методики списания в производство;
 - анализ правильности списания затрат на счета учета производства;
 - проверку правильности классификации затрат, формирующих себестоимость, своевременности закрытия счетов учета производства, обоснованности объемов незавершенного производства на конец отчетного периода;
 - проверку корректности отражения остатков денежных средств на расчетных счетах организации, пересчета сумм денежных средств, находящихся на валютных счетах предприятия по официальному курсу Центрального банка РФ на соответствующие даты;
 - анализ правильности формирования выручки в бухгалтерском учете;
 - проверку соответствия отражения выручки требованиям нормативных документов и учетной политики предприятия, наличия подтверждений сумм выручки, отраженной бухгалтерией предприятия за отчетный период, оценку выполнения условий, необходимых для принятия выручки в учете;
 - проверку правильности начисления и отражения в отчетности процентов по полученным заемным средствам;
 - проверку наличия подтверждений сумм заемных средств на конец отчетного периода путем исследования договоров с кредитными организациями;
 - анализ учета расчетов с контрагентами (покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками);
 - наличие подтверждений правомерности отражения сумм дебиторской и кредиторской задолженности, проверку своевременности расчетов с дебиторами и кредиторами;
 - анализ причин отсутствия резерва по сомнительным долгам; и др.
- Общеизвестно, что в процессе аудита аудитор должен принимать во внимание различные риски:
- искажения сумм на счетах учета из-за отсутствия или несовершенства средств контроля;
 - несвоевременности предотвращения некорректного отражения событий финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
 - необнаружения серьезных ошибок при проведении аудита.

При использовании современных информационных технологий для ведения бухгалтерского учета первые два риска сводятся к минимуму самим бухгалтером еще на этапе отражения событий финансово-

хозяйственной деятельности предприятия, поскольку у него есть средства и инструменты контроля состояния учетных регистров. Риск обнаружения аудитором серьезных ошибок также минимален благодаря большому количеству различных отчетов, позволяющих детально проверить интересующий объект учета.

Одним из важнейших понятий аудита является «уровень существенности» [3, с. 157]. На практике применяется пять основных показателей для расчета уровня существенности: себестоимость; выручка; валюта баланса; прибыль; капитал. Аудитор должен проанализировать значение каждого показателя и определить в абсолютных и относительных величинах, какое искажение является наиболее существенным.

Например, в аудиторской практике установлены следующие уровни существенности: объем реализации – 5%; себестоимость – 2%; прибыль – 2%; капитал – от 5 до 10%; валюта баланса – 5%. Расчет существенности заключается в определении средневзвешенной арифметической величины этих пяти базовых показателей, причем два крайних отклонения (минимальное и максимальное) обычно отбрасываются, и величина существенности рассчитывается из трех оставшихся.

Заключительный этап аудита – составление и подписание аудиторского заключения, которое является официальным документом, содержащим мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности предприятия. Аудиторское заключение может содержать дополнительную информацию с целью привлечения внимания пользователей финансовой отчетности к определенным моментам. Это связано с тем, что в ходе аудиторской проверки аудитор может обнаружить обстоятельства, не отраженные в бухгалтерском учете. Обычно дополнительная информация связана с такими обстоятельствами, как: неопределенность неких событий, например незаконченных судебных разбирательств, влияние которых существенно; досрочное применение субъектом тех или иных положений нормативных актов; неопределенность на момент проведения аудиторской проверки последствий крупной катастрофы.

Подводя итог вышесказанному, обратим внимание на тот факт, что использование современных информационных технологий позволяет аудитору автоматизировать большую часть аудиторских процедур, сводя к минимуму выполнение рутинных операций [4, с. 25]. Стоит также заметить, что профессиональный опыт и суждения специалиста, осуществляющего аудит предприятия, продолжают играть существенную роль.

В настоящее время активно развиваются и внедряются интеллектуальные информационные технологии, позволяющие осуществлять

анализ политической, экономической, социальной и технической ситуации, а также осуществлять синтез управленческих решений. Их уникальность состоит в том, что они практически не имеют ограничений по применению.

Недалек тот день, когда использование информационных технологий, работающих на основе моделей мышления, логических рассуждений, умозаключений и аргументов, позволит еще более автоматизировать работу аудитора и формировать аудиторское заключение автоматически.

Библиографический список

1. *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.

2. *Нечехина Н. С., Дударева А. А.* Особенности развития внутреннего аудита в российских компаниях // Экономика, право и образование в условиях риска и неопределенности: тенденции и перспективы развития: материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Нижний Тагил, 25 февраля 2016 г.). Нижний Тагил, 2016. С. 213–217.

3. *Сергиенко А. Н., Курочкина Ю. В.* Кодекс этики и правила независимости аудиторов и аудиторских организаций // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития: материалы VII Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 22 сентября 2016 г.). Екатеринбург : Изд-во УрГЭУ, 2016. С. 153–160.

4. *Шитова Т. Ф.* Использование передовых информационных технологий в бухгалтерском учете // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 22(220). С. 21–26.

Содержание

Абшилава Г. В., Сергиенко А. Н. Финансовый контроль бюджетных средств: деятельность Счетной палаты в Российской Федерации и в различных странах	3
Анисимов А. Л., Ставрова М. И. Оптимизация затрат на осуществление налогового контроля	7
Аронов К. М. Особенности и некоторые вопросы учета нематериальных активов.....	11
Бархатова Н. В. Льготы по налогообложению сельскохозяйственных предприятий и порядок их применения....	14
Бессонов Д. А., Сергиенко А. Н. Судьбоносные изменения в российском аудите.....	23
Бирюкова И. В., Маслова Л. И. Контроль движения дебиторской задолженности в образовательном учреждении	28
Бороненкова С. А., Гузун Л. Г. Пользователи информации о деловой активности хозяйствующего субъекта	32
Власова И. Е., Буянова Т. И., Бороненкова С. А. Вопросы завышения стоимости внеоборотных активов в финансовой отчетности российских компаний: аудиторская практика.....	36
Дударева А. А., Нечеухина Н. С. Риск-ориентированный подход к организации проведения внутреннего аудита.....	40
Касимова Д. Ф. Оценка результатов финансового анализа организации с учетом особенностей РСБУ	44
Молчун А. А. Особенности применения методов анализа деятельности банка.....	47
Мустафина О. В., Нечеухина Н. С. Совершенствование управления доходами и расходами коммерческой организации в системе администрирования.....	50
Небольсина О. А. Пояснения к бухгалтерской отчетности: содержание и назначение.....	53
Николаева З. В., Курдюмов А. В. О вопросах аудиторской деятельности: сущность и принципы.....	56

Новоселова А. Е., Сподарик В. А., Буянова Т. И. Сравнительная характеристика бухгалтерской финансовой отчетности России и Казахстана	59
Петроченкова О. А. Основные принципы внедрения онлайн кассы	62
Попов А. Ю. Применение дисконтирования в целях формирования первоначальной оценки активов	65
Соколов К. А. Расчет действительной стоимости доли при выходе участника из общества с ограниченной ответственностью	69
Черненко А. Ф., Дмитриева И. Н. Определение объема аудиторской выборки	73
Шитова Т. Ф. Проведение аудита с помощью современных информационных технологий	77

Научное издание

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

М а т е р и а л ы
Всероссийской научно-практической конференции

(Екатеринбург, 5–6 октября 2017 г.)

Корректор *М. В. Баусова*
Компьютерная верстка *Ю. С. Баусовой*

Поз. 10. Подписано в печать 02.04.2018.
Формат 60 × 84 ¹/₁₆. Бумага офсетная. Печать плоская.
Уч.-изд. л. 4,8. Усл. печ. л. 4,9. Печ. л. 5,3. Тираж 35 экз. Заказ 181.
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