

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

Материалы XIV Международной
научно-практической
конференции

(Екатеринбург, 24 апреля 2023 г.)



Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Свердловская региональная общественная организация
Вольного экономического общества России
Уральское территориальное отделение
Саморегулируемой организации аудиторов «Ассоциация «Содружество»
Уральский государственный экономический университет

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

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

(Екатеринбург, 24 апреля 2023 г.)

Екатеринбург
2023

УДК 657.1
ББК 65.052.2
Б94

Ответственный за выпуск:
кандидат экономических наук, доцент
Т. И. Буянова

Б94 **Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития** : материалы XIV Международной научно-практической конференции (Екатеринбург, 24 апреля 2023 г.) / ответственный за выпуск Т.И. Буянова. – Екатеринбург : УрГЭУ, 2023. – 80 с.

Рассмотрен широкий круг вопросов бухгалтерского учета, анализа и аудита: опыт ведения бухгалтерского финансового и управленческого учета объектов и операций на предприятиях различных отраслей; особенности составления бухгалтерской финансовой отчетности; осуществление внутреннего и внешнего контроля качества отчетной финансовой информации; аспекты практического внедрения международных стандартов финансовой отчетности. Предприняты попытки определить пути и перспективы развития бухгалтерского учета в России. Рассмотрен опыт стран ближнего зарубежья.

Для ученых, занимающихся вопросами бухгалтерского учета, анализа и аудита, профессионального сообщества бухгалтеров и аудиторов, а также для студентов и аспирантов.

УДК 657.1
ББК 65.052.2

© Авторы, указанные в содержании, 2023
© Уральский государственный
экономический университет, 2023

А.Л. Анисимов

*Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)*

Влияние динамики власти и доверия на налоговый климат и налоговое сотрудничество

С позиций системно-целостного подхода рассмотрено влияние динамики власти на формирование налогового климата и налогового сотрудничества между налоговыми органами и налогоплательщиками. Описаны три вида налогового климата: антагонистический, сервисный и климат доверия. Выделены положительные и отрицательные стороны рассмотренных разновидностей налогового климата.

Ключевые слова: налоговый климат; климат противодействия; климат сотрудничества; климат доверия; налоговое сотрудничество.

Основываясь на взаимодействии налогоплательщиков и налоговых органов в контексте обеспечения баланса власти и доверия, представленном автором в ранее опубликованных результатах своих исследований [1] относительно динамики между властью и доверием [4, р. 14], имеет смысл категорию «налоговый климат» представить в виде трех отдельных, но взаимосвязанных элементов: климат противодействия, сервисный климат и климат доверия.

По мнению автора, необходимо различать и выделять отдельные формы взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов: принудительное соблюдение требований налогового законодательства, обязательное сотрудничество в сфере налогообложения и «добровольное налоговое сотрудничество» [3, с. 226]. Такие формы взаимодействия формируются не одномоментно, а под условием долгосрочного взаимодействия сторон (налогоплательщиков и налоговых органов), то есть в долгосрочном периоде.

В соответствии данным положением, также можно сделать вывод о том, что динамика между властью налоговых органов и доверием налогоплательщиков является предпосылкой трех условий сотрудничества: антагонистического, сервисного и доверительного климата с соответствующими качествами мотивации налогоплательщиков к сотрудничеству, принудительному соблюдению, добровольному сотрудничеству и обязательному сотрудничеству.

Принудительная власть налоговых органов [2, с. 22] способствует формированию «антагонистического климата» [2, с. 22] и принудительного соблюдения налогового законодательства, в то время как законная власть и основанное на разуме доверие являются предпосылками климата обслуживания и добровольного сотрудничества. По своей сути, «антагонистический климат» влечет за собой противостояние налогоплательщиков и налоговых органов, как явное, так и скрытое, поэтому

в дальнейшем такой климат будет обозначаться автором как «климат противодействия». В таком климате – климате противодействия – преобладают своего рода «центробежные силы», силы принудительного характера – по своей сути возникает ситуация, в которой налогоплательщики и налоговые органы представляют собой две противоборствующие стороны, действующие друг против друга. По мнению автора, такая позиция, в большинстве случаев, определенно не является конструктивной (иначе – «деструктивной»). Налогоплательщики в глазах налоговых органов заведомо являются «нарушителями», которые пытаются уклониться от исполнения своих обязанностей (по крайней мере – по уплате налогов и сборов), а налоговые органы, в свою очередь, приобретают в глазах налогоплательщиков черты некой «гнетущей силы», что приводит к недоверию сторон (налогоплательщиков и налоговых органов), которое только усиливается с течением времени.

Принудительное соблюдение требований характеризуется, например, ощущением, что налоговые органы заинтересованы в том, чтобы «выявить и привлечь» уклоняющихся от уплаты налогов налогоплательщиков, независимо от того, намеренно совершено правонарушение или нет. По мнению автора статьи, положения, определяющие сущность климата противодействия, основой которого является тезис о том, что соблюдение налогового законодательства полностью обеспечивается постоянным контролем и набором налоговых и иных санкций, соответствуют стандартному подходу, лежащему в основе некой абстрактной экономики, в которой действуют абстрактные ее участники. Достаточно очевидно, что попытка заставить налогоплательщиков принудительно соблюдать законодательство только с помощью постоянных контрольных мероприятий, сопровождающихся санкциями, не является эффективной с точки зрения соотношения результатов и затрат. Возникающая ситуация явно не укладывается в понимание и сущность оптимизации затрат налогового органа, связанных с его эффективным функционированием. Такой климат – климат противодействия – будет способствовать установке налогоплательщиков не соблюдать требования, но участвовать в уклонении от соблюдения налогового законодательства (особенно – в части уплаты налогов).

Следующая разновидность налогового климата обозначена в данной статье как «сервисный климат», или «климат сотрудничества». Такой климат – климат сотрудничества – основан, с одной стороны, на законной власти, а с другой – на взаимном доверии налогоплательщиков и налоговых органов. Здесь возникают взаимоотношения между рассматриваемыми участниками (налогоплательщиками и налоговыми органами) по системе «клиент и сервис», означающей сотрудничество

между ее участниками на основе четко определенных и закреплённых законодательно «правил игры» и соответствующих ее стандартов. Восприятие налоговыми органами налогоплательщиков в качестве «клиентов» влечет за собой оказание профессиональных, «поддерживающих» и компетентных услуг. В результате возникают взаимоотношения сторон, основанные на уважении и взаимоуважении, на своего рода добровольном и, как следствие, более эффективном сотрудничестве. Налогоплательщики в основу своего поведения ставят понимание того, что уплата налогов и соблюдение налогового законодательства в целом является «общепринятой практикой».

Преимущество «климата обслуживания» заключается, по мнению автора, в его стабильности, и единичные отклонения не снижают качества сотрудничества в целом, так как желание стабильного функционирования налоговой системы является обоюдным. Конечно, излишняя «бюрократизированность» и значительные административные расходы не являются положительным моментом климата обслуживания.

Далее отметим, что атмосфера доверия основана на так называемом доверии неявном, при котором лица сотрудничают «автоматически», потому что доверяют друг другу. Так, налогоплательщики уплачивают налоги и сборы на основе того, что считают наличие и функционирование налоговой системы, а также и действия налоговых органов обоснованными. Налоговые органы, со своей стороны, воспринимают налогоплательщиков в качестве стороны, работающей на благо всего государства и таким образом укрепляют взаимное доверие сторон.

Таким образом, в качестве основного преимущества формируемого климата доверия следует отметить возникающее у налогоплательщиков чувство законной (и почетной) обязанности (и ответственности) в части соблюдения налогового законодательства. Главным недостатком климата доверия, в свою очередь, является достаточно известная «проблема безбилетника», возникающая в результате ощущения отсутствия контроля со стороны налоговых органов и возможности избежать санкций за неуплату налогов.

Библиографический список

1. *Анисимов А.Л.* Взаимодействие налогоплательщиков и налоговых органов в контексте обеспечения баланса власти и доверия // *Modern Economy Success*. 2022. № 5. С. 191–195.
2. *Овчарова Е.В.* Система мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства и проблемы их реализации // *Вестник Московского университета. Сер. 11: Право*. 2018. № 4. С. 21–42.

3. Семенова Г.Н., Маршавина Л.Я. Взаимодействие налоговых органов с налогоплательщиками // Вестник Московского государственного областного университета. Сер.: Экономика. 2018. № 2. С. 225–235.

4. Gangl K., Hofmann E., Kirchler E. Tax authorities' interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust // New Ideas in Psychology. 2015. Vol. 37. P. 13–23.

М.О. Афанасьев, Т.И. Буянова

*Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)*

Цифровизация экономики и ее влияние на формирование отчетности экономических субъектов

Рассмотрен процесс перехода к цифровизации данных в экономике; раскрыта специфика использования различных методов цифровизации для практического применения в работе современных компаний. Представлены примеры данного процесса, в том числе на государственном уровне, с использованием современных IT-технологий и наработок IT-компаний.

Ключевые слова: цифровая экономика; экономические субъекты; отчетность; информационные системы; национальный проект.

Процесс цифровизации экономики идет с самых древних времен. Конечно, возможности отражения данных в цифре появились только относительно недавно, но сам процесс записи и упрощения понимания экономических событий и явлений идет еще с древности. С момента, когда экономические операции стали отражаться на листе папируса, добытого на реке Нил, и до наших дней операций в специальных программах – идет процесс цифровизации.

В период развития технологий, работа по формированию отчетности экономических субъектов упрощается – не нужно писать огромные стопки отчетов и бумаг, отражать на листе каждую операцию и думать о том, как представить ее на всеобщее обозрение. Человеку теперь помогают компьютеры и специальные программы. Однако, даже для использования программ необходимы специальные знания и умения, ведь неправильно сформированная отчетность, при формировании которой не соблюдались основные правила, это не только неправильная информация, но и потенциальные штрафы и наказания для экономического субъекта.

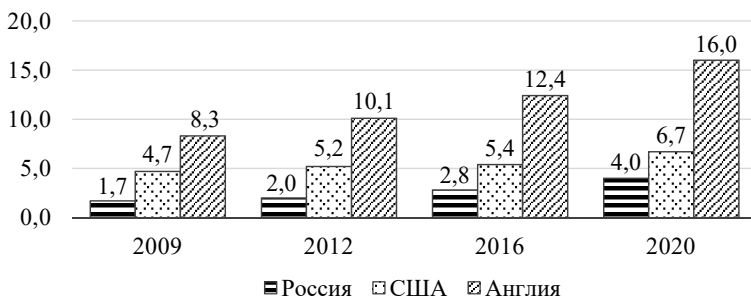
Плавный переход к цифровизации экономики в том смысле, в котором мы понимаем это сейчас, начался к концу XX в. – в эпоху развития компьютерных технологий. Под цифровой экономикой понимают

экономическую деятельность с использованием цифровых (ИТ) технологий, сервисов, которые помогают развивать и улучшать бизнес [4].

Данная экономическая деятельность напрямую связана с развитием интернета по всему миру. Если в крупных европейских и североамериканских странах это дало почти мгновенный скачок в развитии, то в нашей стране, с учетом геополитических событий конца 90-х гг., бурное развитие интернета пришло уже в XXI в., ближе в 2010-м гг., когда государство озаботилось проблемой цифровизации страны, и улучшения качества и возможностей связи [2].

Цифровая экономика сейчас занимает весьма крупную долю всех производственных возможностей страны – этот раздел экономики включает в себя не только сверхсложные для простых обывателей технологии и процессы, но и даже самые простые действия, которые каждый из нас выполняет не раз и не два за день: оплата проезда, покупок в магазине, заказ товаров домой, вызов такси и т.д. – все это перешло в интернет, в цифровую среду, и отлично там живет [1]. Переход многих областей экономики в цифру не только улучшил показатели, но и облегчил доступ простым людям к многим вещам, ради которых раньше требовалось выполнить много действий и потратить много времени.

По результатам исследований крупной американской инвестиционной компании The Boston Consulting Group за период развития экономики в периоды с окончания кризиса 2007–2009 гг. до пандемии рост сектора цифровой экономики в долях каждой из стран заметно вырос. Тенденции роста показателей представлены на рисунке [5; 6].



Доля цифровой экономики в общем ВВП страны, %

С течением времени у каждой из стран повышается общий объем цифровой экономики в общем объеме ВВП.

Однако, доля цифровой экономики в общем объеме ВВП РФ невелика. Так в чем смысл развития данной отрасли? Чем использование

данных технологий может помочь в формировании экономических показателей субъектов экономики? [3]

Для ответа на данные вопросы рассмотрим два направления развития в цифровой экономике.

Первым направлением, которое докажет полезность цифровой экономики в рамках формирования показателей и отчетности субъектов, является повсеместное использование экономических и бухгалтерских компьютерных программ. В зависимости от направления деятельности компании и сферы решаемых вопросов, может использоваться различное ПО [7]:

- бухгалтерские системы;
- кадровые системы;
- ERP-системы;
- различные системы планирования;
- системы мониторинга.

Каждая из этих систем выполняет свою роль в организации, и помогает в ее работе и формировании отчетности: например, бухгалтерские программы позволяют формировать финансовую отчетность компании на любой момент времени, передавать информацию в фискальные системы, облегчать жизнь работникам компании. Даже разработка официального сайта и размещение там информации о компании и годовой отчетности влечет за собой лишь положительные результаты. Крупные компании, такие как Росатом, Газпром, Норникель разрабатывают свои информационные системы для контроля работы и формирования отчетности по всей компании в целом – а это не один десяток филиалов и дочерних компаний в каждом из случаев.

Вторым направлением, которое, пусть и не напрямую, но влияет на все происходящее с субъектами экономики, является государственный национальный проект «Цифровая экономика РФ»¹. Он включает в себя множество различных направлений. Благодаря данному проекту внедряются различные технологии, формируется информационная среда, осуществляются надзор и обеспечение информационной безопасности, что во времена развития интернета как никогда важно. Например, любая крупная компания, пережившая кибератаку, попытку хищения данных и т.д., может обратиться за помощью в госсистему (ГосСОПКА)² и защитить информацию компании, так как попадание этой

¹ *Национальная программа «Цифровая экономика Российской Федерации»*, утв. протоколом заседания Президиума Совета при Президенте Российской Федерации по стратегическому развитию и национальным проектам от 4 июня 2019 г. № 7.

² *Приказ ФСТЭК России от 25 декабря 2017 г. «Об утверждении Требований по обеспечению безопасности значимых объектов критической информационной инфраструктуры Российской Федерации»*.

информации в открытый доступ (например, финансовой отчетности) может негативно сказаться на положении компании. Ярким примером данной ситуации хакерская атака на польскую компанию CD Projekt RED в начале 2021 г. В результате данной атаки в сеть утекла финансовая отчетность за 2020 г.¹ Для предотвращения подобных ситуаций, а также улучшения и упрощения работы компаний и реализуется данный национальный проект.

Можно сделать выводы:

- развитие ИТ-отрасли влечет за собой увеличение объема цифровой экономики в доле ВВП страны – одной из самых наукоемких и не требующих огромного количества материальных ресурсов для реализации;
- переход к цифровой экономике ведет к улучшению и упрощению жизни людей по многим параметрам (например, оплата услуг, оказание помощи, запись к врачам и МФЦ и другие события перетекают «в цифру» [2]).

С точки зрения бухгалтеров и процесса формирования отчетности, цифровизация не только упрощает процессы, но и вводит дополнительные контроли, требования и условия к отчетности, которые раньше могли исполняться не в полной степени, а также позволяет сделать его более детальным, регулярным и полным, для соответствия отчетности по всем требованиям 402 ФЗ и ПБУ 4/99.

Библиографический список

1. Буянова Т.И. Цифровизация экономики и ее влияние на формирование отчетности экономических субъектов // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития: материалы XIII Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 25 апреля 2022 г.). Екатеринбург: УрГЭУ, 2022. С. 28–31.
2. Введение в «цифровую» экономику. На пороге «цифрового» будущего (расширенная версия) / А.В. Кешелава, В.Г. Буданов, В.Ю. Румянцев и др.; под общ. ред. А.В. Кешелавы. М.: ВНИИГеосистем, 2017. 70 с.
3. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Модернизация финансовой отчетности организаций в условиях цифровой экономики // Учет. Анализ. Аудит. 2019. Т. 6, № 1. С. 50–61.
4. Ревенко Н.С. Цифровая экономика США в эпоху информационной глобализации: актуальные тенденции // США и Канада: экономика, политика, культура. 2017. № 8(572). С. 78–100.
5. Ревенко Н.С. Европейский союз на пути к единому цифровому рынку // Мир новой экономики. 2016. № 2. С. 6–15.

¹ CD Projekt перенесла дату публикации финансовых отчетов. URL: <https://news.myseldon.com/ru/news/index/246700894>.

6. Ревенко Н.С. Единый цифровой рынок ЕС: облегчение доступа к товарам и услугам через Интернет // Экономические стратегии, 2016. Т. 18, № 8(142). С. 56–63.

7. Чесбро Г. Открытые инновации: создание прибыльных технологий / пер. с англ. В.Н. Егорова. М.: Поколение, 2007. 336 с.

Е.А. Бельская, О.А. Рыкалина

*Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)*

Этапы и процесс аудиторской проверки

Представлена характеристика процесса аудиторской проверки (ее этапы, с чего начинается и чем заканчивается). Раскрывается понятие аудита. Рассмотрены подготовительная и основная части аудиторской проверки.

Ключевые слова: аудит; аудиторская проверка; понятие аудита; букинг.

Аудит – динамично развивающаяся деятельность не только в Российской Федерации, но и в мире, в связи с этим ему посвящено множество научных трудов.

Аудиторская проверка начинается с желания клиента провести аудит. Клиент формирует запрос, пишет в определенную компанию, которая занимается аудитом, и просит прислать коммерческое предложение по тем услугам, которые он хочет провести. Это либо аудит отчетности по РСБУ либо или по МСФО, аудит консолидированной отчетности, обзорная или тематическая проверка. Аудиторская компания, в свою очередь, направляет коммерческое предложение, обсуждает условия (цену, сроки и перечень услуг). Когда компания и клиент приходят к соглашению, заключают договор. После того как договор заключен, менеджер начинает процесс планирования и бюджетирования. Для этих целей он формирует команду людей, ассистентов, супервайзеров, которые будут работать на этом проекте, в какие сроки они будут работать на этом проекте и в соответствии с этой информацией бюджетной формы рассчитываются часы по проекту, затраты, денежные потоки по проекту. На основе всех этих данных вычисляется рентабельность проекта. Если рентабельность проекта удовлетворяет текущему критерию, установленным в аудиторской компании, тогда информация о проектном букинге, о букинге команды передается дальше в систему букирования и сотруднику предоставляется букинг на текущий проект. В этой системе уже можно посмотреть в течение года на какие проекты вас забукировали и в какие сроки. Далее, когда приходит время для старта проекта, менеджер направляет клиенту первоначальный запрос

об информации, с которой компания будет начинать аудиторскую проверку. В основном это выгрузки из системы 1С или SAP, либо это доступ к базе 1С или SAP. Данные из этих выгрузок помогут аудиторской компании сделать первичные расчеты, первичную оценку, чтобы начать планировать аудиторские процедуры. Взаимодействие с клиентом – это не какой-то конкретный этап проверки, это постоянный, циклический, повторяющийся процесс в течение всей аудиторской проверки [4]. Когда аудиторская компания получила первичную информацию из ОСВ (оборотно-сальдовой ведомости), может сделать первоначальную оценку двух основных метрик материальности, то есть уровня существенности и уровня существенности индивидуальной корректировки для дальнейших аудиторских процедур и провести первичную оценку рисков. На основе этих двух метрик, определяются существенные счета и в целом предварительно намечается программа аудиторских процедур, какие секции потребуют большего вовлечения и какие именно процедуры по ним нужно будет проводить. После этого следует этап оглашение этой информации всей команде. На встрече команда получает всю необходимую информацию от менеджера проекта. На этом заканчивается подготовительная часть аудиторской проверки и начинается ее основная часть.

Основная часть начинается с того, что аудиторская компания заполняет аудиторскую программу информацией о компании клиента. Заполняют ее документацией, полученный от компании, от клиентов. Если кратко, то на данном этапе фиксируется информация о том, что будут делать и почему будут делать именно это. Далее идет несколько этапов которые часто проходят не в определенной последовательности, а идут параллельно, поскольку обычно эти этапы распределены на несколько человек из команды. К этим этапам относятся: тестирование внутренних контролей, проведение интервью с сотрудниками клиента (эти интервью направлены на то, чтобы узнать информацию о том, как происходят те или иные процессы в компании) [2]. Также на этом этапе делаются сводные таблицы и расшифровки по каждой секции, чтобы понять с чем имеется дело, что вообще есть в этих секциях, на что обратить внимание и как под эти данные скорректировать аудиторские процедуры. Также на этом этапе начинается проводиться тестирование, проводиться аудиторские процедуры и направляться запросы клиенту (запросы необходимой информации). Аудиторские процедуры в целом делятся на детальные процедуры и аналитические процедуры [3]. Если детальные процедуры – это, всевозможные сверки. То есть для начала нужно сделать выборку определенных проводок, выборку определенных контрагентов. Уже потом нужно запросить документы, акты

сверки, письмо-подтверждение, первичные документы и далее уже сверяют цифры учета и цифры из этих первичных документов. К аналитическим процедурам относятся различные аналитические тесты, пересчеты, в общем все расчеты, где на основе некоторых переменных прогнозируется цифра, которую аудиторская компания полагает увидеть в учете, чтобы сравнить ее с той, что стоит в учете. Следующий этап – это, работа с подтверждениями. Чтобы провести детальные процедуры, помимо актов сверки, используются также письма подтверждения от внешних сторон, например покупатели, поставщики, подрядчики, банки, кредиторы и заемщики. Чтобы получить эти письма подтверждение, для начала их подготавливают, заносят в шаблонные письма цифры клиента и направляют контрагентом по электронной почте и по почте России. Далее, когда аудиторская компания получает от этих контрагентов заполненные письмо-подтверждение, она сверяет данные из этих писем подтверждений с данными бухгалтерского учета клиента. Кроме того, может быть также работа с внешними источниками. Например, СПАРК или kad.arbitr.ru. На СПАРК можно проверить контрагентов на благонадежность. Kad.arbitr.ru позволяет проверить реестр судебных дел клиента.

Далее затронем еще один большой блок работы. Это работа с внутренними специалистами, работа с налоговыми специалистами, специалистами отдела трансфертного ценообразования и т.д. Работа со всеми этими внутренними специалистами происходит по запросам. Изначально формируется запрос для этих специалистов, что нужно проверить и с какой целью. Они направляют уточняющие вопросы, и аудиторская компания получает информацию от клиента по этим вопросам и перенаправляет специалистам. В такой манере происходит работа с этими специалистами, причем эта работа по длительности может занимать достаточное количество времени, от недели до нескольких месяцев, в зависимости от срока самого проекта. После того как аудиторская компания получила от клиента всю необходимую информацию, провела свои аудиторские процедуры, сделала сверки с документами, скорее всего получаются какие-то расхождения на выходе всех этих работ. Этот этап вполне можно выделить отдельно: это работа с этими расхождениями, выяснение причин этих расхождений и как итог устранение этих расхождений. Длительность процесса, конечно, зависит от количества этих расхождений. Если расхождения возникают по каждой секции, и клиент очень долго коммуницирует по электронной почте, например, то процесс может затянуться. Если же у клиента прекрасный учет и у него просто нет расхождений, то этот этап вполне можно пропустить.

После всех этих этапов, когда все секции протестированы и все процедуры завершены, все запросы получены, вся документация прикреплена в аудиторскую программу и все расхождения устранены начинается большой этап завершающей части аудиторской проверки – это, работа с отчетностью. Как это происходит? Аудиторская компания проверяет формы (первые четыре формы отчетности), проверяет раскрытие в пояснительной записке, проверяет сам текст пояснительной записки. А также отчетность проходит кастинг и форматинг, чтобы она красиво выглядела, чтобы она удовлетворяла всем правилам и требованиям к отчетности. Также на этой стадии происходит работа с групповым аудитором, если в компании таковой имеется. Предоставляются отчеты для группового аудитора или собираются эти отчеты с компонентов [1]. Также на этом этапе готовится завершающая документация – это, аудиторское заключение, письмо представление, свод корректировок проведенных и не проведенных и также отчет презентации для ЛОКУ. ЛОКУ – это, лица ответственные за корпоративное управление. В этой презентации аудиторская компания отчитывается о проделанной работе.

После того как выполнены все эти этапы остается два небольших момента. Первое – это, исправление ошибок, если таковые имеются. Например, когда рабочую документацию проверяют менеджеры и партнеры, они могут оставить замечания и комментарии, которые нужно поправить. Если, например, в течение проекта комментарии не правятся своевременно, то к концу проекта их накапливается очень много. И эту работу вполне можно выделить в отдельный этап. Иногда для выполнения этих задач привлекают даже других членов команды, чтобы помочь справиться с этим в кратчайшие сроки. Ну и после того, как все ошибки поправлены, клиенту направлена вся документация и подписано аудиторское заключение, остается последний этап – это закрытие аудиторской программы. После этого можно считать, что аудит завершен.

Библиографический список

1. *Агабекян О.В., Макарова К.С.* Аудиторское заключение: формы выражения мнения, составление и представление // Аудиторские ведомости. 2011. № 3. С. 13–19.
2. *Буянова Т.И., Власова И.Е., Мустафина О.В.* Контроль достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности: учеб. пособие. Екатеринбург: УрГЭУ, 2021. 253 с.
3. *Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю.* Порядок формирования итоговых документов аудита // МСФО и МСА в кредитной организации. 2009. № 4. С. 93–110.
4. *Вахорина М.В.* Регулирование российского аудита: современный этап // Аудиторские ведомости. 2010. № 12. С. 8–15.

Аудиторская деятельность в Российской Федерации: стратегия и концептуальные основы

Раскрыты две модели формирования концептуальных основ аудиторской деятельности – эволюционная и директивная. Обоснована целесообразность применения смешанной модели аудита, предполагающей расширение практики аудита бизнеса. Приведены случаи недопустимого совмещения аудита и консалтинга.

Ключевые слова: аудиторская деятельность; концептуальные основы; консалтинг; аудит бизнеса.

Изменения, происходящие в современном мире, обусловленные последствиями пандемии, нарастающей геополитической нестабильностью требуют существенного уточнения концептуальных основ аудиторской деятельности. Процесс уточнения концептуальных основ аудиторской деятельности во всем мире и в России неразрывно связан с меняющимися потребностями заинтересованных сторон в аудиторско-консалтинговой деятельности и вопросами взаимодействия аудита и консалтинга.

В 2023 г. в рамках деятельности СРО «ААС» в Российской Федерации для общественных консультаций представлены два доклада, посвященные развитию концептуальных основ аудиторской деятельности в России:

1) доклад, подготовленный рабочей группой, куратором которой выступает С.П. Жуков, член правления СРО «ААС», председатель Совета СИБТО, председатель Комитета по конкурсным отборам аудиторов, генеральный директор ООО «АКГ „Аудиторские стандарты“»;

2) доклад, подготовленный К.К. Арабяном, доктором экономических наук, аудитором, членом Совета ЦТО СРО ААС, профессором РАНХиГС.

В данных докладах представлены две позиции относительно развития концептуальных основ аудита с позиций переосмысления парадигмы аудита и выработки стратегии развития аудиторской деятельности в России. При этом важнейшей проблемой при формировании концептуальных основ аудиторской деятельности является понимание предмета аудита и взаимодействия аудита и консалтинга.

В основу идей *первого доклада* положена эволюционная модель аудита, характерная для США и стран Европы. Первый доклад, представленный для общественных консультаций, направлен на придание

аудиту статуса публично-правовой функции в целях повышения интереса государства к аудиту и его востребованности в госсекторе, предполагает использование международного опыта и четкое разграничение аудита, сопутствующих аудиту услуг и консалтинговых услуг. В докладе предложен пересмотр:

- а) правового регулирования аудита, как особого вида деятельности, а не услуги для бизнеса;
- б) статуса аудитора;
- в) разделение аудита и консалтинга.

Предложены три варианта изменений в правовом регулировании аудита, предполагающих:

- а) ведение всех видов аудиторской деятельности в рамках корпоративной некоммерческой организации;
- б) регулирование аудита в качестве исключительного вида деятельности и ведение этой деятельности в рамках корпоративной некоммерческой организации;
- в) ведение всех видов аудиторской деятельности в рамках коммерческой организации, но аудит не регулируется гражданско-правовым договором.

В России по сравнению с концом 2012 г. к началу 2022 г. количество аудиторских фирм в РФ сократилось примерно на 1,8 тыс. чел. (с 5,2 до 3,4 тыс. чел.); число ИП – на 500 (с 1000 до 0,5); численность аудиторов – 9,8 тыс. чел. (с 26,8 тыс. до 17,0 тыс.). Значительную долю в доходах аудиторско-консалтинговых фирм занимают прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью.

В крупных аудиторско-консалтинговых фирмах мира в структуре доходов растет доля доходов от консалтинга. Так, Deloitte Touche Tohmatsu в 2019 г. 22% доходов получены от аудита, 60% от консалтинговых услуг. В 2009 г. в этой же компании 46% составляли доходы от аудита, 33% – от консалтинга.

Консультационный бизнес во многих аудиторско-консалтинговых фирмах значительно более прибыльный, чем аудиторская деятельность. Так, Ernst & Young на доходы от аудиторской деятельности в 2021 г. приходилось 13,6 млрд долл. из 40-миллиардной мировой выручки фирмы. В целом доходы «Большой четверки» от неналогового консалтинга выросли на 124% с 2010 г., а доходы от аудита всего на 21%. В ЕУ штат консультантов за 2020–2022 гг. вырос на 40% по сравнению с 14% в сфере аудита. После пандемии коронавируса произошел рост спроса на консалтинговые услуги, особенно ИТ-консалтинг.

В 2023 г. произошел резкий спад спроса на консультационные услуги, что повлекло массовые сокращения и затронуло как консалтинговые, так и аудиторско-консалтинговые компании (McKinsey & Co сокращено 1 400 рабочих мест, Accenture Plc – 19 тыс. рабочих мест, KPMG LLP – 700 рабочих мест, Ernst & Young – около 3 000 чел.¹

По итогам 2022 г. выручка крупных аудиторских компаний значительно снизилась (в Kert (ранее KPMG) выручка составила 11,7 млрд р., что на 9% ниже показателя 2021 г., в «Деловых решениях и технологиях» (Deloitte) – 5,8 млрд р., снизилась 17%, в «Технологиях доверия» (PwC) – 5,8 млрд р., снизилась на 4%. В то же время наблюдается рост выручки в средних российских аудиторско-консалтинговых компаниях (в ООО «Финэкспертиза» выручка составила 686 млн р., т.е. увеличилась на 26%, в ООО «Мариллион» – 547 млн р., т.е. на 10%, в ООО «Пачоли» – 404 млн р., что на 15% больше показателей 2021 г. Доходы ООО «Росэкспертизы» выросли на 6% и составили 400 млн р.²

Одним из последствий громких корпоративных скандалов и принятия закона Сарбейнса – Оксли 2002 г. явился запрет аудиторским фирмам в США предоставлять определенные неаудиторские услуги. Британский регулятор аудита и бухгалтерского учета, Совет по финансовой отчетности в 2020 г. потребовал фирмы «Большой четверки» выделить аудит в отдельный бизнес в Великобритании к июню 2024 г.

Основными минусами совмещения аудита и консалтинга являются:

- 1) большая вероятность возникновения конфликта интересов;
- 2) недостаточное внимание к основному бизнесу (аудиту) и снижение качества аудита;
- 3) сокращение потока доходов;
- 4) отток талантливых специалистов.

В качестве плюсов такого совмещения следует выделить:

- 1) использование мультидисциплинарного, комплексного подхода, способствующего повышению качества аудита;
- 2) широта и глубина приобретенного опыта аудиторской фирмы, доступ к широкому спектру знаний и компетенций для оказания качественных и востребованных заинтересованными сторонами услуг;
- 3) рост потока доходов;
- 4) приток талантливых специалистов.

¹ Anghel I. Accenture to cut 19,000 jobs in a major escalation of downsizing by consulting firms amid the economic turmoil // Fortune. 2023. March 23. URL: <https://fortune.com/2023/03/23/accenture-layoffs-19000-job-cuts/>.

² Пославская Ю. «Большая четверка» стала меньше // Коммерсант. 2023. 10 апр. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/5925845>.

В основу второго доклада была положена директивная модель аудита (аудит бизнеса), в большей степени характерная для России. Данная модель аудит рассматривает не только независимое подтверждение финансовой отчетности, но и как инструмент, способствующий развитию предпринимательства, повышению эффективности бизнеса путем реализации выявленных внутрипроизводственных резервов, т.е. фактически предполагает совмещение аудита и консалтинга. Второй доклад предполагает учет национальных особенностей и накопленного российского опыта проведения аудита и применение парадигмы «аудит – кризис-менеджмент»¹, развитие и использование парадигмы «аудит – кризис-менеджмент», изменение методологии получения аудиторских доказательств и структуры аудиторского заключения, содержащего полезную с точки зрения ожиданий пользователей информацию, разработки на базе МСА национальных стандартов (см. таблицу).

Соответствие концепций и теорий аудита парадигмам развития аудита

Концепция аудита	Теория аудита	Парадигма по К.К. Арабян
Концепция подтверждающего аудита	Теория адекватности (полицейская теория или теория «сторожевого пса»)	Парадигма «аудит – ревизия»
Концепция системно-ориентированного аудита	Теория контроллинга (теория «собаки-ищейки»)	Парадигма «аудит – контроль достоверности»
Концепция аудита, базирующегося на риске	Теория консалтинга (теория «собаки-поводыря»)	Парадигма «аудит – консалтинг»
Концепция аудита бизнеса	Теория кризис-менеджмента (теория «собаки-спасателя»)	Парадигма «аудит – кризис-менеджмент»

Развитие аудиторской деятельности свидетельствует, что аудит в современных условиях не ограничивается исключительно аудитом финансовой отчетности, предмет аудита значительно расширился. Наряду с финансовой отчетностью аудиторы аудируют нефинансовую отчетность². В концепции развития аудиторской деятельности в РФ до 2024 г. отмечается:

1) необходимость «уточнения предмета и сферы аудиторской деятельности исходя из современных потребностей заказчиков аудиторских услуг, уровня развития науки и практики аудиторской деятельности, в том числе посредством расширения предмета аудиторской деятельности, диверсификации оказываемых аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами услуг, в частности расширения

¹ Арабян К.К. Эволюция теории и методологии аудита: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. М., 2020. 50 с.

² *The State of Play: Sustainability Disclosure & Assurance. 2019–2021 Trends & Analysis.* URL: https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-02/IFAC-State-of-Play-Sustainability-Assurance-Disclosures_0.pdf.

практики выполнения заданий, обеспечивающих уверенность в достоверности нефинансовой отчетности и иной информации, поэтапного введения расширенного формата аудиторского заключения по результатам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности для разных групп аудируемых лиц;

2) необходимость расширения практики выполнения аудиторскими организациями дополнительной работы при проведении обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности ОЗО (проверка заявлений руководства таких организаций об эффективности созданных и поддерживаемых ими систем управления рисками и систем внутреннего контроля и т.д.)»¹.

По нашему мнению, возможна и третья модель – смешанная, предусматривающая расширение практики аудита бизнеса (традиционный аудит рассматривается как первый его этап, а второй этап предполагает оказание консалтинговых услуг, нацеленных на повышение эффективности деятельности на базе достоверной информации), а также установление случаев недопустимости совмещения аудита и консалтинга и в этом случае четкого разделения аудита и консалтинга. Преимуществом данной модели является, с одной стороны, возможность исключить конфликт интересов в тех случаях обязательного аудита и придание ему статуса публично-правовой функции, а с другой стороны, использование плюсов совмещения аудита и консалтинга, что позволит использовать опыт проведения аудита эффективности в государственном секторе, предполагающего не только проверку на предмет осуществления организациями деятельности в соответствии с принципами экономичности, эффективности и/или результативности, но и выработку рекомендаций по преобразованиям².

Таким образом при совершенствовании концептуальных основ аудиторской деятельности могут быть использованы три модели: 1) эволюционная, предполагающая четкое разграничение аудита и консалтинга, исключение регулирования аудита гражданско-правовым договором; 2) директивная, предполагающая развитие парадигмы «аудит-кризис-менеджмент» и базирующаяся на директивной модели аудита; 3) смешанная (модель аудита бизнеса).

¹ Концепция развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 г., утв. распоряжением Правительства РФ от 31 декабря 2020 г. № 3709-р.

² Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 104 «Аудит эффективности», утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 9 февраля 2021 г. № 2ПК.

С.М. Бычкова

*Санкт-Петербургский государственный аграрный университет
(г. Санкт-Петербург)*

Ж.В. Михайлова

*Петербургский государственный университет путей сообщения
Императора Александра I
(г. Санкт-Петербург)*

Использование инструментов (компонентов) стратегического анализа в аудиторской деятельности

Отчетность стратегического анализа – эффективный инструмент оценки сопоставимой информации в аудите. Рассмотрены подходы к использованию стратегического финансового анализа в аудиторской деятельности посредством таких основных компонентов, как индикаторы, ключевые показатели, отчетность. Доказана целесообразность использования индикаторов стратегического анализа при планировании аудита. Предложено применение ключевых показателей при определении аудиторских процедур и формировании аудиторских доказательств.

Ключевые слова: стратегический финансовый анализ; аудиторская деятельность; планирование аудита; аудиторские доказательства; аналитические процедуры; аудитор; анализ.

Стратегическое развитие отрасли, хозяйственного комплекса, экономического субъекта затрагивает все сферы деловой деятельности. Для оценки долгосрочного развития предприятия, как отдельной бизнес единицы и обособленного имущественного комплекса, используется методика стратегического финансового анализа.

Современное использование и направления стратегического финансового анализа различны. Одни авторы [1] признают стратегический финансовый анализ в качестве инструмента для изучения внешних и внутренних факторов хозяйствования экономического субъекта с целью оценки его долгосрочного развития и утвержденной программы стратегии. Результатом такого применения стратегического анализа является предложенная финансовая модель экономического и хозяйственного развития предприятия в современных условиях, с учетом установления влияния возможных внешних и внутренних факторов окружающей хозяйствующей среды организации.

Другие авторы [2; 3] с помощью инструментов стратегического финансового анализа оценивают результативность хозяйственной деятельности организации. При этом выбранные стратегические цели являются определяющим вектором дальнейшего развития организации. С позиции данного подхода стратегический финансовый анализ может быть также использован для составления прогнозной модели, являющейся предложением иной, отличной от принятой, стратегии.

В развитие представленных концепций стратегического анализа предлагается использование особых его компонентов (индикаторы, ключевые показатели и отчетность) в достижении финансовой прозрачности. Основной задачей стратегического анализа является удовлетворение запросов заинтересованных сторон через повышение финансовой прозрачности хозяйственной деятельности организации.

Предложенные компоненты стратегического финансового анализа выбраны в качестве инструментария. Индикаторы – это условие для мониторинга текущего состояния предприятия; выражают зависимость между стратегическими задачами и условиями представления финансовой прозрачности хозяйственной деятельности в долгосрочной перспективе.

Ключевые показатели являются развитием индикаторов стратегического финансового анализа; выражают результативность организации в оценке долгосрочного развития. Для каждого конкретного предприятия может быть предложена своя совокупность ключевых показателей.

Отчетность в стратегическом анализе является наглядным, доступным для пользователей представлением итоговой информацией, полученной в результате аналитических процедур.

Именно такое представление (трехкомпонентное) о роли стратегического финансового анализа позволяет использовать его инструментарий в аудиторской деятельности в части:

- планирования аудита;
- формирования аудиторских доказательств;
- определения аналитических процедур;
- изучения сравнительной информации.

В аудиторской деятельности целесообразно использовать предложенный инструментарий стратегического финансового анализа при оценке долгосрочной деятельности, понимании дальнейших перспектив развития проверяемого субъекта (организации).

При планировании проведения аудита конкретного субъекта могут быть предложены к использованию индикаторы стратегического финансового анализа, которые определяются с учетом особенностей существующего состояния организации, ее стратегических целей и получения необходимой информации в ходе аудита.

Выбранные индикаторы в процессе планирования аудита способствуют получению необходимой информации согласно МСА 300¹. Перечислим индикаторы:

¹ *Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н).*

- определение сроков проведения аудита;
- выявление особенностей (деятельности, организации и прочего) проверяемого субъекта;
- подтверждение информационных взаимосвязей;
- установление значимых факторов для определения направления действий аудитора в ходе проверки;
- изучение результатов работы аналогичных организаций при распространении полученного опыта на проверяемый субъект.

Ключевые показатели стратегического финансового анализа могут быть использованы в формировании аудиторских доказательств и определении аудиторских процедур.

Согласно требованиям МСА 500¹, аудиторские доказательства должны быть основаны на получении информации из различных источников, не только из финансовой отчетности. Возможные источники аудиторских доказательств, в том числе в части стратегического развития организации, представлены в таблице.

Источники итоговой информации о стратегическом развитии организации

Вид отчетности	Информация о стратегическом развитии	
	Содержится	Не содержится
Бухгалтерская финансовая отчетность		+
Управленческая отчетность (внутренняя отчетность)		+
Консолидированная отчетность		+
Годовой отчет компании	+	
Отчетность о деятельности в области устойчивого развития	+	

На основании отчетной информации, приведенной в таблице, аудитор имеет возможность сформировать совокупность ключевых показателей, которые могут быть неотъемлемой частью аудиторских доказательств при проведении аудита.

Наличие ключевых показателей, основанных на расчетах, позволит иметь большую уверенность в непротиворечивых аудиторских доводах.

Кроме того, ключевые показатели повысят значимость бухгалтерских данных, которые будут использованы для их определения.

¹ *Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства»* (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н).

Исходя из понимания аналитических процедур¹, ключевые показатели стратегического финансового анализа позволяют установить взаимосвязи между финансовыми и нефинансовыми сведениями о деятельности проверяемого субъекта.

Аналитические процедуры аудитора с помощью ключевых показателей предполагают возможность:

- сравнения данных за различные периоды деятельности субъекта;
 - сопоставления с данными других схожих отраслевых субъектов;
- а также с ожидаемыми результатами или установленными нормативами для отдельных данных;
- изучения прогнозных значений, полученных на основе расчета;
 - соотношения финансовых сведений и нефинансовых сведений о работе проверяемого субъекта.

Выводы, полученные на основе аналитических процедур с применением ключевых показателей, являются обоснованными, подтверждающими мнение аудитора. Получение сравнительной информации, необходимой в аудите согласно МСА 710², возможно на основании формирования отчетности стратегического финансового анализа. Данная отчетность является результатом выбранных сопоставимых показателей, которые подтверждают выводы аудитора в заключении.

Таким образом, использование компонентов стратегического финансового анализа (индикаторов, ключевых показателей, отчетности) в аудите предоставляет возможность эффективно планировать работу аудитора; позволяет получить достаточные надежные доказательства; выявляет особенности проверяемого субъекта при сопоставлении итоговой информации; позволяет достоверно подтвердить мнение аудитора.

Библиографический список

1. *Иваишкова И.В.* Модель стратегического стоимостного анализа фирмы // Экономическая наука современной России. 2008. № 3(42). С. 115–127.
2. *Зенкина И.В.* Методические вопросы анализа финансовых индикаторов в рамках стратегического анализа деятельности организации // Аудит и финансовый анализ. 2012. № 5. С. 149–162.
3. *Пласкова Н.С.* Качественные характеристики и аналитические критерии оценки результативности бизнеса // Аудит и финансовый анализ. 2008. № 2. С. 285–293.

¹ *Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры»* (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н).

² *Международный стандарт аудита 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»* (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н).

Оптимизация расчетов с подотчетными лицами

Вследствие существенной потребности приобретать различные материальные ценности, расплачиваться за издержки для удовлетворения хозяйственных нужд, получать различные услуги, оплачивать расходы на командировки в работе каждой организации возникает необходимость в выдаче денежных средств подотчетным лицам, причем как безналичным путем, так и наличными деньгами. Оптимизация данных расчетов с подотчетными лицами как актуальный вопрос учета любой компании является темой анализа данной статьи.

Ключевые слова: подотчетные лица; командировка; командировочные расходы; представительские расходы.

В процессе своей деятельности каждый из субъектов – участников экономических отношений использует денежные средства для выдачи работникам под отчет на расходы по командировкам, оплату административно-хозяйственных расходов, покупку товаров или оплату услуг у физических лиц. Также в деятельности не редко приходится оплачивать представительские расходы на встречу и обслуживание представителей других компаний и делегаций [1].

Все указанные выше расходы производятся через подотчетных лиц, и на данном участке учета могут возникнуть различные вопросы, что требует определенной их проработки.

Подотчетные лица – это лица, которым передаются наличные деньги кассиром из кассы или переводятся на банковскую карту, чтобы они произвели расходы в пользу организации.

Подотчетным лицом может быть любой сотрудник организации, а именно:

- 1) руководитель;
- 2) работники-иностранцы, не являющиеся валютными резидентами РФ, поскольку при передаче под отчет не происходит использования денежных средств в качестве средства платежа;
- 3) работники, имеющие задолженность по ранее полученной под отчет сумме, поскольку требование полного погашения задолженности отсутствует.

Действующим законодательством определяется размер денежных средств в виде авансов, которые под свою ответственность получают работники организаций, а администрацией осуществляется их выдача [3].

Разнообразие возможных видов расчетов с подотчетными лицами показано на рисунке.

Приобретение за наличный расчет запасных частей и материалов, топлива, канцелярских товаров, оплата почтово-телеграфных расходов и услуг связи, оплата расчетов с поставщиками
Оплата мелкого ремонта оргтехники, транспортных средств
Расходы на командировки по территории России и за границу
Расходы будущих периодов

Виды расчетов с подотчетными лицами

В качестве мероприятий для оптимизации учета расчетов необходимо разработать внутренний локальный документ (Положение) с учетом последних изменений законодательства и закрепить порядок выдачи денежных средств в подотчет. В Положении для более быстрого осуществления работы с подотчетниками и усовершенствования ведения бухгалтерского учета необходимо утвердить ряд моментов.

Во-первых, перечень лиц согласно пп. 6.3 п. 6 Указаний ЦБ № 3210-У остается неизменным. Список тех, кто имеет право получать деньги под отчет, ограничивает руководитель компании. Сроки выдачи подотчетных средств (за сколько дней) в документе не урегулированы, поэтому работодатель имеет право установить свои и зафиксировать их локальным актом, как и то, на какой срок выдавать денежные средства, зафиксировав их в приказе о выдаче денег под отчет¹.

Во-вторых, ограничение лимита подотчетных средств законодательством не установлено. Организация вправе сама определить максимальную сумму и прописать в Положении. Передать деньги сотруднику подотчет возможно тремя способами: наличными, переводом на банковскую карту (на любую карту и любой платежной системы) работника или на корпоративную карту предприятия.

В-третьих, документы, необходимые для оформления и выдачи денег под отчет, определяются работодателем индивидуально на каждом предприятии и закрепляются в Положении. По нему же, после составления авансового отчета, на основании приказа или локальных актов, руководитель определяет срок возврата неиспользованных сумм, которые работник обязан вернуть предприятию. В случае невозврата в ука-

¹ Указание Банка России № 3210-У от 11 марта 2014 г. «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» (ред. от 5 октября 2020 г. № 5587-У).

занные сроки остатка после истечения установленного срока для возврата (необходимо прописать в локальных актах) принимаются меры по удержанию денежных средств из заработной платы сотрудника. Если сотрудник потерял доказательные документы, не отчитался и не вернул средства, они признаются доходом и облагаются НДФЛ и взносами [2].

Правила выдачи и расходования подотчетных сумм с 2023 г. претерпели изменения:

- появилась возможность выдавать подотчетные суммы без заявления сотрудника, оформлять один приказ на несколько выдач наличных денег одному или нескольким сотрудникам;
- подотчетное лицо или исполнитель по договору гражданско-правового характера может получить новые подотчетные суммы, даже если он не отчитался по прошлым авансам;
- перечисление денег подотчетному лицу допускается на карту любой платежной системы и любого банка, без указания кода в поле 20 «Назначение платежа». В данном поле указывается код при перечислении дохода физическому лицу (подотчетные средства принадлежат организации, но не являются доходом гражданина);
- работник обязан вернуть неиспользованные суммы. Срок возврата предприятию этих сумм определяет руководитель компании в локальных актах или приказе о выдаче средств;
- компании и ИП могут сами устанавливать срок для предоставления авансового отчета по полученным суммам.

Применение в бухгалтерском учете на предприятии новых более прогрессивных методов ведения учета позволит более четко организовать и вести расчеты с подотчетными лицами, закрепив новые правила в локальном акте предприятия.

Библиографический список

1. *Беляева К.В.* К вопросу учета расчетов с подотчетными лицами // Горинские чтения. Инновационные решения для АПК: материалы Междунар. студ. науч. конф. (Майский, 24–25 февраля 2021 г.). Т. 4. Майский: Белгородский ГАУ, 2021. С. 7.
2. *Толчинская М.Н.* Современные инструменты управления дебиторской и кредиторской задолженностью // Вопросы устойчивого развития общества. 2021. № 4. С. 245–251.
3. *Фасхутдинова Э.Д.* Актуальные изменения в нормативном регулировании учета расчетов с подотчетными лицами // В мире научных открытий: материалы VI Междунар. студ. науч. конф. (Ульяновск, 24–25 мая 2022 г.). Ульяновск: Ульяновский ГАУ, 2022. С. 5239–5243.

Анализ финансовых результатов деятельности организации

Рассмотрены особенности разных методов анализа финансовых результатов деятельности организации с целью принятия управленческих решений. Дана оценка влияния уровня инфляции на финансовые результаты; раскрыты основные этапы их анализа, проводимого в соответствии с универсальными методиками.

Ключевые слова: анализ финансовых результатов; рентабельность продаж; анализ финансовой отчетности; факторный анализ прибыли.

С целью определения эффективности работы организации необходимо проводить оценку финансовых результатов. Данное направление анализа является одним из главных в оценке деятельности организации. Результаты, полученные в ходе анализа финансовых результатов, позволяют повысить эффективность деятельности организации, укрепить ее финансовое состояние и найти резервы для увеличения прибыли.

Следует отметить, что финансовый результат – это разность между доходами и расходами организации, то есть прибыль или убыток, полученный в ходе осуществления финансово-хозяйственной деятельности организации в течение отчетного периода.

При формировании финансового результата следует учитывать, что на него оказывает влияние ряд факторов:

- «эффективность использования» [1] ресурсов в процессе производства, в том числе наличие брака;
- динамика цен на ресурсы, используемые в производстве;
- размер дебиторской задолженности, то есть соблюдение условий и сроков платежа по заключенным договорам;
- уровень технического и технологического оснащения бизнес-процессов организации [5];
- качество организации производственного процесса [2];
- изменение макроэкономических показателей и так далее.

Конечный финансовый результат складывается из нескольких составляющих (рис. 1).

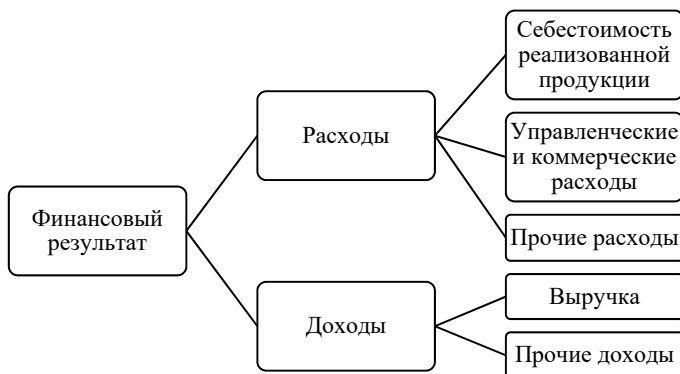


Рис. 1. Составляющие финансового результата

Для анализа финансовых результатов необходимо в том числе сформировать финансовые результаты и отразить их в форме 2 бухгалтерской (финансовой) отчетности «Отчет о финансовых результатах».

На первом этапе анализа производится расчет абсолютных и относительных отклонений от прошлого отчетного периода или от плановых показателей, а также структуры исследуемых показателей и их изменение. Для этой цели, как правило, используют методы вертикального и горизонтального анализа.

Далее проводится более углубленный анализ для выявления влияния различных факторов на величину финансовых результатов, в том числе и его составляющих. Для данной цели существует несколько методов факторного анализа. Самые распространенные методы факторного анализа: метод цепных подстановок, «метод абсолютных разниц, метод относительных разниц, индексный метод» [3] и др. Факторный анализ используется для выявления причин изменений показателей прибыли, на основе которых следует разработать рекомендации на новый отчетный период. Также, для более детального анализа, следует проанализировать прочие доходы и расходы организации, в том числе и проценты к получению и уплате, их динамику и структуру.

На следующем этапе анализа финансовых результатов производится расчет влияния такого фактора, как инфляция, на финансовые результаты. Для оценки влияния, как правило, используют индекс Пааше и индекс Ласпейреса, а также индекс Маршала и индекс Фишера.

Следующим направлением анализа является расчет и анализ «показателей рентабельности» [4]. Рентабельность является относительным показателем экономической эффективности. Анализ осуществляется по ключевым показателям рентабельности: общая рентабельность;

рентабельность продаж; рентабельность собственного капитала; рентабельность оборотного капитала и другие. На основе рассчитанных показателей рентабельности, можно также провести факторный анализ и разработать соответствующие рекомендации по его итогам.

Обобщенно все этапы анализа финансовых результатов представлены на рис. 2.

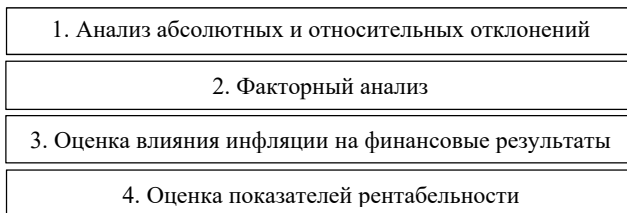


Рис. 2. Основные этапы анализа финансовых результатов

На основании исследования можно сделать вывод: финансовый анализ является одной из важнейших составляющих экономического анализа и позволяет организации принимать экономически обоснованные решения, улучшать свое финансовое состояние и находить резервы для увеличения прибыли.

Библиографический список

1. Мезенцева Е.Д., Шапарова Н.В. Анализ внутренней и внешней среды организации для принятия управленческих решений // Ученые записки Тамбовского отделения РоСМУ. 2020. № 20. С. 205–212.
2. Мустафина О.В., Перминова И.М. Аналитическое обеспечение финансовых результатов торговых предприятий // Актуальные вопросы современной экономики. 2022. № 11. С. 851–859.
3. Попов А.Ю. Раскрытие информации об инвестиционной деятельности в финансовой отчетности // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. 2016. Т. 2, № 2. С. 197–208.
4. Шапарова В.М., Терехова О.Е., Тимченко А.Р. Финансовые результаты как критерий оценки финансового состояния на предприятии // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современные проблемы и развитие: материалы региональной науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 25 мая 2019 г.). Екатеринбург: УрГАУ, 2019. С. 83–88.
5. Шарудина З.А., Никулина Е.А. Методические аспекты анализа финансовых результатов деятельности коммерческой организации // Аллея науки. 2018. Т. 6, № 4(20). С. 109–114.

О.В. Довбыш, А.Ю. Попов
Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)

Основные ошибки при формировании учетной политики и их последствия

В статье раскрываются возможные ошибки, допускаемые бюджетными учреждениями при формировании учетной политики, выявляются их последствия и влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта. Предложены и обоснованы рекомендации по исправлению возможных ошибок, а также данные, подлежащие учету при формировании учетной политики.

Ключевые слова: учетная политика; бухгалтерская отчетность; бухгалтерский учет.

Учетная политика представляет совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета. Экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами. При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами [4]. В случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами¹.

Учетная политика – один из базовых документов, определяющих правила бухгалтерского учета, установленных законодательством, федеральными и отраслевыми стандартами. Вопросы формирования учетной политики, в том числе в бюджетных учреждениях освещаются в трудах исследователей Л.А. Устиновой, Т.И. Кришталевой, С.А. Бескороваиной и др [1; 3; 5]. Однако процесс формирования учетной политики постоянно вызывают вопросы со стороны бухгалтеров, особенно бюджетных учреждений, поэтому указанный вопрос не теряет своей актуальности. Целью данной статьи является раскрытие вопросов формирования учетной политики, проведение анализа выявленных примеров недостатков. Также следует определить главные моменты, подлежащие учету при

¹ *Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».*

формировании учетной политики, с целью недопущения ошибок при ее составлении и применении.

Рассмотрим примеры систематических нарушений положений учетной политики выявленных в ходе контрольных мероприятий, осуществленных при подготовке настоящей работы по данным учреждений: ГАУЗ СО «Новолялинская районная больница», ГАПОУ СО «Серовский политехнический техникум», ГАУЗ СО «Краснотурьинская городская больница».

Пример 1. Учреждением объекты основных средств (наборы первой медицинской помощи), имеющие срок полезного использования более 12 месяцев, приняты к бухгалтерскому учету по счету 105 «Материальные запасы», предусматривающего отражение объектов с периодом использования материальных ценностей, не превышающий 12 месяцев.

Учетной политикой Учреждения установлено, что к материальным запасам относятся предметы, используемые в деятельности в течение периода, не превышающего 12 месяцев. Комиссионно срок полезного использования перечисленных активов не устанавливался. Акт не составлялся. Учреждением наборы, используются на момент проверки в медицинской деятельности более 2 лет, не потеряли своего функционального назначения, поэтому являются объектом основных средств.

Таким образом, в связи с тем, что Учетной политикой Учреждения не установлен перечень материальных ценностей, подлежащих учету в составе запасов, порядок учета медицинских инструментов, Учреждением допущено нарушение требований к составлению и представлению бухгалтерской отчетности, которое привело к искажению информации об активах Баланса (ф. 0503730).

Пример 2. Учреждением в нарушение Положения об учетной политике материальные объекты имущества (бактерицидные настенные облучатели), имеющие срок полезного использования более 12 месяцев, стоимостью до 10 000 р., предназначенные для неоднократного или постоянного использования отражены на балансовом учете на счете 105 «Материальные запасы» и не учтены в бухгалтерском учете на забалансовом счете 21 «Основные средства в эксплуатации».

В Учетной политике Учреждения порядок отражения медицинского оборудования в учете, контроль за сохранностью такого имущества не закреплены. В результате Учреждением не обеспечена сохранность государственного имущества.

Таким образом, в связи с тем, что Учреждением не соблюдены требования учетной политики, допущено нарушение требований к бухгалтерскому учету, которое привело к искажению информации об активах

Баланса (ф. 0503730), Сведений о движении нефинансовых активов учреждения (ф. 0503768).

Исходя из данных двух примеров можно сделать вывод, что Учреждениям в учетной политике целесообразно отразить перечень материальных ценностей, подлежащих учету в составе запасов. Постоянно действующей комиссии по поступлению и выбытию активов учреждения необходимо определять срок полезного использования материальных запасов, используемых в деятельности в течение периода, превышающего 12 месяцев, при принятии их к бухгалтерскому учету.

Часто встречаются нарушения, когда Учетной политикой предусмотрен способ ведения бухгалтерского учета, однако Учреждение данную норму не выполняет (пример 3, 4).

Пример 3. Учреждением в нарушение Положения об учетной политике не осуществлялся учет материальных ценностей, выданных на транспортные средства взамен изношенных, в целях контроля за их использованием.

Так, на основании Актов, составленных комиссией о списании израсходованных материалов Учреждением списаны запасные части.

Учетной политикой Учреждения предусмотрено, что учет запасных частей ведется на счете 09 «Запасные части к транспортным средствам, выданные взамен изношенных». Фактически учет запасных частей ведется на счете 105, списание происходит на основании ведомости выдачи на нужды учреждения либо актов о списании, учет на забалансовых счетах не ведется, что не соответствует Учетной политике Учреждения. Таким образом, Учреждением допущено нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к составлению и представлению бухгалтерской отчетности.

Пример 4. Учреждением в нарушение Положения об учетной политике материальные запасы, полученные при проведении демонтажных работ к бухгалтерскому учету приняты не были.

Учетной политикой Учреждения регламентировано, что узлы (детали, составные части, металлолом, макулатура и другое вторичное сырье), которые могут быть использованы в хозяйственной жизни учреждения или реализованы, принимаются к учету в составе материальных запасов по оценочной стоимости.

Демонтаж подрядными организациями в рамках исполнения договоров и образование материальных запасов в виде относится к фактам хозяйственной жизни. Таким образом, Учреждением не соблюдены требования Учетной политики, не обеспечен бухгалтерский учет возвратных материалов стоимостью и контроль за их списанием. Возвратные материалы не приходованы, к бухгалтерскому учету не приняты, что

привело к незначительному к искажению информации об активах Баланса (ф. 0503730).

Недостатки, допущенные при формировании учетной политики, а также неприменения положений учетной политики учреждения, снижают качество информации об объекте учета, приводит к неправильному ведению бухгалтерского учета, и влечет искажение показателей бухгалтерской отчетности [2].

Искажение показателя бухгалтерской отчетности влечет административную ответственность, предусмотренную статьи 15.15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

Должностные лица учреждений, допустившие нарушения были привлечены к административной ответственности. Учреждениям вынесены представления об устранении нарушений. Информация о результатах проверок направлена учредителям и в прокуратуру Свердловской области.

Таким образом, проверка проверяемого учреждения всегда начинается с изучения учетной политики. Отсутствие должного внимания к ее формированию имеет неблагоприятные последствия как для учреждения, так и для должностного лица. Искажение показателей бухгалтерской отчетности не дает возможности составить достоверное представление о финансовом положении субъекта.

Библиографический список

1. *Бескоровайная С.А.* Учетная политика бюджетных учреждений // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2011. № 11. С. 2–11.
2. *Буянова Т.И., Власова И.Е., Мустафина О.В.* Контроль достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности: учеб. пособие. Екатеринбург: УРГЭУ, 2021. 253 с.
3. *Кришталева Т.И.* Оценка полноты составленной и утвержденной учетной политики бюджетного учреждения // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. 2014. № 3. С. 54–63.
4. *Попов А.Ю., Шарапова Н.В., Сергиенко А.Н.* Бухгалтерский финансовый учет: продвинутый курс для студентов магистратуры. Екатеринбург: Изд. дом «Ажур», 2022. 262 с.
5. *Устинова Л.А.* Учетная политика бюджетного учреждения // Проблемы развития предприятий: теория и практика: материалы 15-й Международ. науч.-практ. конф., посвященной 85-летию Самарского государственного экономического университета (Самара, 27–28 октября 2016 г.): в 2 ч. Самара: СГЭУ, 2016. Ч. 1. С. 226.

Основные финансовые показатели предприятия и их значимость в финансово-хозяйственной деятельности

Рассмотрены важнейшие финансовые показатели предприятия, на основании которых можно судить об эффективности его финансово-хозяйственной деятельности. Авторы статьи делают вывод о значимости расчета данных показателей как для самого предприятия, прогнозирования его доходности в будущем, так и для третьих лиц, которые принимают участие в кредитовании компании или инвестировании средств в нее.

Ключевые слова: финансовые показатели предприятия; финансово-хозяйственная деятельность предприятия; показатели ликвидности; показатели рентабельности; показатели финансовой устойчивости предприятия.

Любое предприятие подобно маленькому государству со своим укладом и своей жизнедеятельностью, о нормальной работе которого можно узнать из его финансовых показателей. Благодаря данным показателям, имеется возможность определить состояние предприятия в существующей действительности, его возможности и соответствующие проблемы.

Актуальность данной работы заключается в том, что информация, имеющаяся на основе финансовых показателей предприятия, выступает в качестве основы для дальнейшего стратегического планирования, дает возможность «управленцам» выявить определенные ресурсы и направления для дальнейшего развития деятельности предприятия и др.

Но, прежде чем углубляться в подробную характеристику каждого из видов финансовых показателей, стоит дать им определение.

При обращении к различным источникам, авторы которых в той или иной мере затрагивали данный вопрос в своем исследовании, мы можем невольно заметить о существовании плюрализма мнений относительно данного вопроса.

Так, М.К. Измайлов определяет финансовые показатели предприятия через их внутреннюю взаимосвязь, говоря об их непосредственной зависимости друг от друга, поскольку, по мнению автора, при изменении значений одного показателя следом за ним изменятся значения и последующих показателей [3].

Другими же авторами, в частности, Д.И. Деренским, С.А. Шевченко понятие трактуется через выделение в нем соответствующих ви-

дов: набор разнообразных показателей, представляющих собой определенную совокупность факторов, в число которых входят следующие из них – финансовая устойчивость, ликвидность, рентабельность и др. [2].

Наиболее полное определение дает А.Н. Ксенофонтова, которая определяет их в качестве показателей, довольно часто отмечающих положение средств в самой компании, ведь при обращении к ним можно понять финансовую устойчивость самого предприятия, каким процентом капитала располагает в качестве собственных средств, а каким в качестве заемных [4].

Необходимо отметить и тот факт, что классифицировать показатели, дающие данные для финансового состояния предприятия, принято на группы, которые непосредственно показывают различные стороны финансового состояния самого предприятия. В частности, Н.В. Кучковская выделяет следующие [5]:

1. Коэффициент ликвидности, который подразделяется на:

а) коэффициент абсолютной ликвидности. Показатель рассчитывается как отношение денежных средств и краткосрочных вложений к краткосрочным обязательствам:

$$K_a = \frac{\text{Денежные средства} + \text{Краткосрочные финансовые вложения}}{\text{Текущие обязательства}}.$$

Согласно мировой практике нормальное его значение принято оценивать в размере 0,2–0,5, что говорит об имеющейся у предприятия возможности незамедлительно погасить текущие обязательства в размере 20–30%.

Стоит отметить, что при наличии показателей меньше 0,2, можно говорить о невозможности оплаты со стороны предприятия своих обязательств за счет денежных средств всех видов, а также средств, которые были получены от реализации ценных бумаг. При показателе больше 0,5 можно говорить о нерациональной структуре капитала, другими словами, когда присутствует слишком высокая доля неработающих активов в виде наличных денежных средств и средств на счетах;

б) коэффициент общей (текущей) ликвидности, рассчитываемый по общей формуле:

$$K_{\text{тл}} = \frac{\text{Оборотные активы}}{\text{Текущие обязательства}}.$$

Коэффициент общей ликвидности дает возможность понять, достаточно ли у предприятия средств для погашения краткосрочных обя-

зательств и в каком объеме. Определяется показатель как отношение денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и дебиторской задолженности к текущим обязательствам.

Нормальные значения данного коэффициента колеблются от 1,5 до 2,5, где значения ниже 1 свидетельствуют о наличии высоких финансовых рисков, по сути, у предприятия отсутствует стабильность в оплате текущих счетов; при значениях же больше 3 можно говорить о нерациональности структуры капитала;

в) коэффициент быстрой ликвидности показывает способность предприятия погасить краткосрочные обязательства в том случае, если оно будет находиться в таком критическом положении, когда будет отсутствовать возможность продать свои запасы. Рассчитывается по следующей формуле:

$$K_{\text{бл}} = \frac{\text{Кратная дебитор. задолж.} + \text{Кратные фин. вложения} + \text{Денежные средства}}{\text{Текущие обязательства}}.$$

Нормальные значения попадают в диапазон 0,7–1,0, где значения меньше 0,7 говорят о том, что кредиты организации будут выданы под большой процент, произойдет увеличение размера залогового имущества, также возможен отказ в предоставлении кредита, при этом наличествует риск потери возможных инвесторов. В случае, если значения больше 1, то наблюдается улучшение платежеспособности предприятия, а также наблюдается ускорение оборачиваемости собственных средств, которые вложены в запасы).

2. Коэффициент финансовой устойчивости показывает степень зависимости предприятия от заемных средств:

$$K_{\text{фy}} = \frac{\text{Собственный капитал} + \text{Долгосрочные кредиты и займы}}{\text{Валюта баланса}}.$$

При этом стоит отметить, что при колебании величины коэффициента в пределах 0,8–0,9, можно говорить об устойчивости финансового положения организации. Рекомендуемое значение должно составлять не менее 0,75, в том случае если оно ниже, то стоит опасаться за устойчивость компании, поскольку предприятие подвержено сильной зависимости от внешнего финансирования, а также есть риск хронической неплатежеспособности. В случае, когда значение больше 0,9, предприятие является финансово независимым, платежеспособным на длительный период).

3. Коэффициент деловой активности (оборачиваемости). Включает в себя группу коэффициентов, которые показывают интенсивность использования активов и обязательств к основным коэффициентам оборачиваемости. К ним относят:

а) коэффициент оборачиваемости активов:

$$K_{oa} = \frac{\text{Выручка от продаж}}{\text{Средняя стоимость активов}}.$$

Данный показатель используется инвесторами для того, чтобы оценить эффективность вложений капитала. Показывает количество полных циклов обращения продукции за соответствующий анализируемый период. Норматив данного показателя отсутствует;

б) коэффициент оборачиваемости оборотных средств – выступает характеристикой эффективности использования оборотных активов предприятия, расчет производится по следующей формуле:

$$K_{оос} = \frac{\text{Выручка от реализации}}{\text{Средняя величина оборотных средств}}.$$

Ускорение оборачиваемости оборотных средств ведет к тому, что происходит высвобождение оборотных средств предприятия из оборота, при их замедлении происходит увеличение потребности предприятия в оборотных денежных средствах, при всем этом получить ускорение оборачиваемости оборотных средств возможно при помощи использования следующих факторов:

- повысив качества и конкурентоспособность продукции;
- снизив материало-энергоёмкость продукции;
- сократив длительность производственного цикла;
- путем совершенствования снабжения, сбыта и др.;

в) коэффициент оборачиваемости дебиторской и кредиторской задолженностей:

$$K_{одз} = \frac{\text{Выручка от реализации}}{\text{Средняя величина дебиторской задолженности}}.$$

Данный коэффициент показывает, сколько в среднем в течение года дебиторская задолженность превращалась в денежные средства.

Если говорить про значения, то при высокой оборачиваемости дебиторской задолженности отражается улучшение платежной дисциплины покупателей, также динамика данного показателя стоит в прямой зависимости от кредитной политики самого предприятия, а также контроля своевременности поступления оплаты;

4. Коэффициент рентабельности (значение проявляется в изучении динамики прибыли, а также в выявлении факторов, которые влияют на

ее уровень). Существует разнообразие формул, на основании значений которых можно оценить способность компании отвечать по своим обязательствам; к основным из них принято относить:

а) коэффициент рентабельности продаж:

$$K_{rp} = \frac{\text{Прибыль от продаж}}{\text{Выручка от продаж}} \times 100\%.$$

Показывает прибыль, которую получает организация с рубля реализованных товаров.

Рост данного показателя говорит о том, что темпы снижения затрат опережают темпы снижения выручки и др., падение же данного показателя говорит об уменьшении выручки и увеличении затрат;

б) коэффициент рентабельности активов – отношение чистой прибыли к сумме активов:

$$K_{pa} = \frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Сумма активов}}.$$

Выступает в качестве характеристики степени эффективности использования имущества предприятия и др.

Рост данного показателя связывают с увеличением оборачиваемости активов и чистой прибыли организации. Уменьшение связывают с со снижением чистой прибыли организации, уменьшением оборачиваемости активов и др.;

в) коэффициент рентабельности производств – отношение балансовой прибыли к средней стоимости основных производственных, а также нормируемых оборотных средств:

$$K_{rp} = \frac{\text{Балансовая прибыль}}{\text{Ср. стоимость осн. фондов} + \text{Ср. оборотные средства}}.$$

Является показательным по отношению эффективности использования имущества предприятия.

Рост значения связан с тем, что снижается себестоимость продукции, а также повышается ее качество. Уменьшение может указывать на то, что ухудшается использование производственных фондов, а также качество самой продукции и др.).

Помимо всего прочего, стоит отметить, что изучение финансово-экономических показателей для внутренних пользователей происходит для определения благополучия и положения их определенных компаний среди иных контрольных показателей. Для внешних же пользователей такой анализ проводится в целях определения потенциально-инвестиционных возможностей, а также определения целесообразности

траты средств на ту или иную компанию. Для расчета вышеперечисленных показателей могут быть использованы документы [1]:

1) бухгалтерский баланс (позволяет произвести обзор необходимых активов, обязательств, а также акционерного капитала за отчетный период);

2) отчет о финансовых результатах (характеризует выручку, затраты, расходы компании за отчетный период. Показатель чаще всего используется для определения будущей или текущей прибыльности);

3) отчет о движении денежных средств (выступает в качестве решающего значения при производстве анализа финансово-экономической отчетности для определения путей генерации и трат денежных средств организацией);

4) годовой отчет (как правило, состоит из всех тех заявлений, что были упомянуты выше, и дополнительной информации).

Среди финансовых показателей организации наблюдается определенная взаимосвязь, ведь улучшение некоторых из них может привести к снижению других, к примеру:

а) если привлекать заемный капитал, то происходит повышение рентабельности собственного капитала, однако понижается финансовая устойчивость самой организации;

б) повышая оборачиваемость, можно сократить величину оборотных активов, что повлечет за собой ухудшение самой ликвидности;

в) при привлечении долгосрочного кредита возникает возможность для отказа от краткосрочного кредита, однако результатом этого будет являться улучшение ликвидности благодаря падению долгосрочной устойчивости.

Исходя из всего вышесказанного, можно сделать вывод: использование основных финансово-экономических показателей предприятия (коэффициенты рентабельности, ликвидности, устойчивости и др.) позволяет наиболее точно определить, эффективна ли финансово-хозяйственная деятельность предприятия, и при их помощи создать мероприятия, способствующие минимизации расходов и увеличению прибыли.

Библиографический список

1. Денисевич Е.И., Ни С.С. Основные финансово-экономические показатели деятельности предприятия: понятие, сущность и роль в деятельности предприятия // Тенденции развития науки и образования. 2022. № 88-2. С. 50–53.
2. Деренский Д.И., Шевченко С.А. Финансовый результат деятельности предприятия: сущность понятия и показатели // Экономика и бизнес: теория и практика. 2022. № 1-1 (83). С. 79–82.
3. Измайлов М.К. Понятие финансово-экономического анализа предприятия // Вестник Московского университета. 2020. № 4. С. 33–40.

4. Ксенофонтова А.Н. Финансово-экономические аспекты эффективности управления предприятий АПК // Вклад молодых ученых в аграрную науку: материалы Междунар. науч. студ. конф. (Самара, 28–29 апреля 2020 г.). Самара: Самарский ГАУ, 2020. С. 300–303.

5. Кучковская Н.В. Особенности поведения агентов модернизации // Форум Серия: Современное состояние и тенденции развития гуманитарных и экономических наук. 2011. № 1 (4). С. 222–227.

В.Ф. Массарыгина

Российский университет транспорта,

ООО «Аудиторская фирма „Аваль“»

(г. Москва)

О разработке международного стандарта аудита финансовой отчетности сложных организаций

Анализируются методологические вопросы разработки и проблемы применения проекта нового международного стандарта по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций, который в 2021 г. был вынесен на обсуждение Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации.

Ключевые слова: международные стандарты аудита; методология аудита; финансовая отчетность.

Применение международных стандартов аудита более чем в 130 странах мира и их дальнейшее усложнение, особенно вследствие принятия новых редакций МСА 315 и 540, а также МСК 1, МСК 2 и новой редакции МСА 220 значительно обострило давно обсуждаемый в профессиональном сообществе вопрос об избыточности многих требований МСА для большинства аудитов. Более 90% предприятий в мире, а в ЕС более 99% предприятий являются малыми и средними организациями¹. При этом многие из них либо обязаны проводить аудит своей финансовой отчетности, либо проводят его добровольно. МСА предназначены для применения к отчетности широкого круга организаций вне зависимости от их размера, однако все большее усложнение МСА привело к появлению во многих странах собственных документов, посвященных специфике аудита небольших или менее сложных организаций. Так, например, в таких странах как Бельгия, Франция, Швейцария и др. внедрены собственные стандарты по аудиту малых и средних предприятий, во многих странах разработаны национальные руководства по данной тематике.

¹ Discussion paper. Audits of Less Complex Entities: Exploring Possible Options to Address the Challenges in Applying the ISAs. IAASB, 2019. URL: <https://www.iaasb.org>.

Результатом многочисленных дискуссий стало вынесение Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (далее – IAASB) на обсуждение Дискуссионного документа на тему о том, каким образом усовершенствовать текст МСА в целях повышения эффективности их применения при аудите небольших организаций¹.

По итогам обсуждения в 2020 г. было принято решение о разработке отдельного стандарта, посвященного данному вопросу. IAASB планирует одобрить стандарт в декабре 2023 г.

В ходе разработки данного стандарта IAASB обнажил целый ряд вопросов методологического и практического характера, в том числе выходящих за рамки собственно аудита финансовой отчетности небольших организаций. Рассмотрим далее наиболее важные из них.

Построение методического обеспечения процесса аудита.

Само построение нового стандарта, его структура, последовательность изложения материала, основаны на совершенно отличном от построения МСА методологическом принципе. Этот, казалось бы, чисто методологический вопрос имеет самое непосредственное отношение к нашей аудиторской практике, наглядно иллюстрируя известное изречение о том, что ничего нет практичнее хорошей теории. Суть данного методологического отличия показана в разделе 4D Пояснительной записки к проекту стандарта (пп. 92, 96)². Здесь противопоставлены два различных методических подхода – тематический и попроцессный. Так, МСА в целом построены преимущественно на тематическом подходе, при котором практически каждый стандарт посвящен какому-либо отдельному вопросу. Однако процесс выполнения аудиторского задания не есть совокупность действий в отношении отдельных вопросов (тем). Он представляет собой последовательные стадии, на которых выполняются процедуры, посвященные различным вопросам (темам), в том числе одним и тем же на разных стадиях аудита. Так, например, вопросы соблюдения законодательства или недобросовестных действий подлежат рассмотрению на всех стадиях аудита, вопросы непрерывности деятельности – как минимум, на стадии планирования и завершения аудита и т.д. Отсюда следует, что то, что хорошо для построения стандартов, может оказаться неудобным и неэффективным в практическом применении. Тем не менее, в нашей аудиторской практике достаточно

¹ *Международный стандарт аудита (МСА) 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»* от 9 января 2019 г. № 2н.

² *Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE). Exposure Draft July 2021.* URL: <https://www.iaasb.org>.

часто можно встретить попытки создания внутрифирменного методического обеспечения и даже требования при контроле качества построения рабочих документов по тематическому принципу (проще говоря, на каждый МСА – отдельный рабочий документ). При построении методического обеспечения аудиторской фирмы на основе тематического подхода происходит подмена цели создания самого методического обеспечения: методическое обеспечение компании должно быть помощью в проведении аудита, выполнении необходимых процедур, понимании хода аудита при контроле, а не служить формальным подтверждением выполнения требований МСА при внешнем контроле деятельности.

Сфера применения нового стандарта и соотнесение с другими МСА. Стандарт разработан и подлежит применению при аудите финансовой отчетности менее сложных организаций (далее – МСО). Согласно стандарту, менее сложными могут оказаться не только малые и средние, но и крупные предприятия, и наоборот, малые и средние предприятия не обязательно могут обладать характеристиками менее сложных, вследствие чего данный стандарт может оказаться неприменим к аудиту их финансовой отчетности. Тем самым сфера аудита распадается на два сегмента – организации, финансовая отчетность которых аудируется по данному стандарту (большинство организаций), и организации, финансовая отчетность которых аудируется по всем остальным МСА¹. Отсюда возникает спектр вопросов, связанных с утратой или, наоборот, получением характеристик менее сложной организации и применением к аудиту ее финансовой отчетности данного стандарта. Например, небольшая и несложная организация, отчетность которой аудировалась по данному стандарту, приобретает нерыночные ценные бумаги по цене, определенной оценщиком на основе сложных моделей, построенных на предпосылках с высокой степенью неопределенности. Если к такой отчетности данный стандарт неприменим, то возникает вопрос о том, насколько целесообразным является применение к такому аудиту всего спектра МСА и как должно выглядеть аудиторское заключение в отношении такой отчетности, в том числе в последующие периоды.

Исключение требований отдельных МСА. Поскольку данный стандарт построен на попроцессном подходе, он, по сути, представляет собой последовательное изложение в одном документе требований к процессу аудита и, естественно, не включает тех требований и положений тех стандартов, которые неприменимы к МСО. Тем самым объем данного стандарта значительно сокращен по сравнению с объемом дей-

¹ *Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE). Exposure Draft July 2021. URL: <https://www.iaasb.org>.*

ствующих МСА. Однако представляется, что данный стандарт несущественно упростит проведение аудита финансовой отчетности менее сложных организаций, поскольку в нем не решены вопросы сокращения аудиторских процедур изучения организации и оценки рисков даже для тех случаев, когда в отчетности клиента 2, 3, 4 статьи и сама проверка близка к сплошной. А именно этот блок аудита и является наиболее трудоемким, что часто просто излишне.

Поэтому может оказаться целесообразной разработка национального документа, посвященного особенностям применения данного стандарта, дополнив характеристики менее сложных организаций характеристиками менее сложных аудитов, например, аудитов, не требующих применения оценок рисков или выборочных техник, или проводимых силами 1–2 аудиторов.

Применимость нового стандарта к аудиту финансовой отчетности групп. Проект МСА для МСО не предполагал возможности применения данного стандарта к аудиту финансовой отчетности групп. В результате обсуждения данного проекта IAASB разработал и вынес на дополнительное обсуждение отдельный раздел, посвященный данному вопросу. По итогам обсуждения ожидается уточнение тех характеристик, которыми должна обладать группа, чтобы к аудиту ее финансовой отчетности можно было применять данный стандарт. Однако в любом случае определение группы в данном стандарте не может быть отличным от такового в МСА 600 (пересмотренного) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

Согласно новой редакции МСА 600 «Компонент – местоположение, функция или деятельность (или комбинация местоположений, функций или действий), определенный командой аудитора группы для целей планирования и выполнения аудиторских процедур при аудите группы», т.е. понятие группы распространено на юридическое лицо с филиалами, выделенными на отдельный баланс.

С вступлением в силу в декабре 2023 г. новой редакции МСА 600 бухгалтерская отчетность такой организации окажется отчетностью группы. Это, в свою очередь, потребует внесения изменений в методическое обеспечение аудиторских компаний, работающих с такими клиентами.

А.А. Машкова
Ростовский государственный экономический университет
(г. Ростов-на-Дону)

Трансформация методов подтверждения отчетной информации

Рассмотрены различные методы подтверждения нефинансовой отчетности: внутренний аудит, внешняя аудиторская проверка, общественное заверение. Приведена классификация моделей верификации нефинансовой отчетности; особое внимание уделено сравнительно новому способу подтверждения достоверности отчетной информации, а именно общественному заверению, приобретающему в последнее время все большую актуальность. Описана процедура организации и проведения общественного заверения.

Ключевые слова: нефинансовая отчетность; нефинансовый аудит; общественное заверение.

В настоящее время наиболее востребованным методом подтверждения отчетности экономического субъекта является составление аудиторского заключения. Аудиторское заключение используется для оценки достоверности финансовой отчетности. Для характеристики достоверности корпоративных нефинансовых отчетов могут применяться иные методы подтверждения.

Представители крупного бизнеса все чаще проявляют интерес к публикации нефинансовой информации. По состоянию на апрель 2023 г. в библиотеке корпоративных нефинансовых отчетов за 2021 г. зарегистрированы сорок интегрированных отчетов, пятьдесят два отчета в области устойчивого развития, пять социальных отчетов и четыре экологических отчета.

В настоящее время в РФ отсутствует конкретный регламент проверки содержания нефинансовой отчетности. Работа над законопроектом о публичной нефинансовой отчетности все еще не закончена. На данный момент актуальными являются два документа рекомендательного характера – распоряжение Правительства РФ от 5 мая 2017 г. № 876-р «О Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плане мероприятий по ее реализации»; рекомендации по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ (Банк России, письмо от 12 июля 2021 г. № ИН-06-28/49). В данном распоряжении Правительства зафиксированы два возможных метода подтверждения отчетности: общественное заверение, профессиональное заверение.

В исследовании Р.Г. Осиповой представлена более подробная классификация, определены семь моделей верификации нефинансовой отчетности:

- внутренний аудит и контроль;
- профессиональное аудиторское заключение;
- общественное заверение;
- сочетание нескольких из вышеперечисленных способов [2].

Внутренний аудит и контроль предполагает заверение нефинансовой отчетности специалистами внутренних подразделений, что характерно для достаточно крупных компаний.

Профессиональное заверение осуществляется аудиторскими компаниями, а также иными профессиональными организациями, оказывающими услуги в сфере аудита, управленческого консалтинга. Так, например, в прайс-листе компании ФБК нашли отражение такие услуги, как заверение отчетности в области устойчивого развития; подтверждение выбросов парниковых газов, оценка степени выполнения критериев ESG и т.п.¹

Согласно данным ФБК экономические субъекты стали чаще обращаться к услугам подтверждения отчетов в области устойчивого развития. Так, с 2018 г. по 2020 г. количество публикуемых отчетов в области устойчивого развития увеличилось с 103 до 104 отчетов, из них в 2018 г. были подтверждены 26 отчетов, в 2020 г. – 30 отчетов [1, с. 172].

В ходе подтверждения достоверности отчетов аудиторами обеспечивается ограниченный уровень уверенности в связи с тем, что аудируемые лица используют различные стандарты при формировании нефинансового отчета. Кроме того, не разработан конкретный регламент аудиторской проверки нефинансовых данных. В аудиторской практике чаще всего находят применение такие стандарты, как AICPA, МСЗОУ 3000 [1, с. 172].

Общественное заверение является сравнительно новым методом подтверждения достоверности нефинансовой отчетности, где в качестве проверяющей стороны выступают различные общественные институты. Например, заключение об общественном заверении Отчета о социальной ответственности и корпоративной устойчивости ПАО «ФСК ЕЭС» за 2015 г. было заверено проректорами высших учебных заведений, руководителем одной из программ всемирного фонда дикой природы, эколого-энергетическим рейтинговым агентством, представителем союза охраны птиц России и др. [3]. Таким образом, общественное заверение является инструментом гражданского общества.

¹ *Подтверждение (аудит) публичной нефинансовой отчетности, систем и процессов в области устойчивого развития* // ООО «ФБК». URL: <https://www.fbk.ru/services/ustoychivoe-razvitiye/podtverzhdenie-audit-publichnoy-nefinansovoy-otchetnosti-sistem-i-protssesov-v-oblasti-ustoychivogo-/>; *Заключение об общественном заверении Отчета о социальной ответственности и корпоративной устойчивости ПАО «ФСК ЕЭС» за 2015 г.* URL: http://csrreport2015.fsk-ees.ru/reports/fsk_csr/annual/2015/gb/Russian/7050/-_-2015.html.

В структуру субъекта общественного заверения включены координационный совет Общественной палаты и рейтинговые партнеры. В Координационный совет входят председатели комиссий Общественной палаты РФ, представители общероссийских организаций работодателей, ESG-Альянс, банковские институты, Государственная дума, Минэкономразвития, Минприроды и другие представители важнейших институтов. Совет выполняет преимущественно организационные функции: набор участников для процедуры общественного заверения, контроль за процессом оценки, публикация итогов. Рейтинговые партнеры непосредственно принимают участие в оценке нефинансовой отчетности компании: оценивают результаты деятельности экономического субъекта, проводят экспертизу, презентуют итоги и выносят их на обсуждение со стейкхолдерами.

Порядок осуществления общественного заверения представлен в регламенте Общественной палаты Российской Федерации по общественному заверению публичной нефинансовой отчетности в области ESG и устойчивого развития. На рис. 1 представлены этапы процесса осуществления общественного заверения.

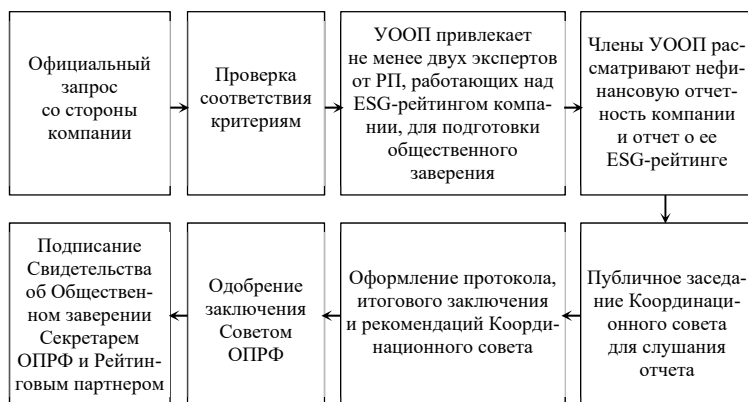


Рис. 1. Процедура организации и проведения общественного заверения

По итогам процедуры проверки достоверности отчетности выдается свидетельство об общественном заверении, подписанное секретарем Общественной палаты РФ и Генеральным директором рейтингового партнера.

Значительную роль в становлении института общественного заверения выполняет Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП). По состоянию на апрель 2023 г. процедура общественного

заверения в Совете РСПП прошли более 50 компаний¹. Динамика общественных заверений представлена на рис. 2. Данные графика свидетельствуют об увеличивающейся тенденции проведения общественного заверения. Таким образом, данный метод подтверждения нефинансовой отчетности приобретает все большую актуальность.

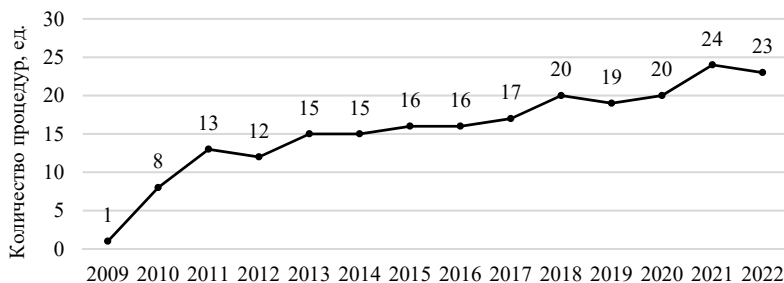


Рис. 2. Динамика проведения процедур общественного заверения

Таким образом, подтверждение достоверности отчетности не ограничивается лишь аудиторской проверкой. С каждым годом увеличивается актуальность общественных заверений, являющихся элементом гражданского общества. Общественное заверение способствует росту прозрачности рынка, формирует конструктивный диалог между стейкхолдерами и компанией. Готовность осуществить общественное заверение свидетельствует об открытости, честности экономического субъекта.

Однако процедуру общественного заверения проходит небольшая доля крупных компаний. Необходимо увеличить востребованность общественного заверения для обеспечения большей прозрачности рынка и достижения общественно значимых целей.

Свою актуальность сохраняют и аудиторские услуги в сфере нефинансовой отчетности. Вместе с тем до настоящего времени еще не разработаны должным образом ни методика, ни методология проведения такого аудита.

Положительная динамика публикаций корпоративных нефинансовых отчетов, а также рост подтверждений их достоверности свидетельствуют о необходимости разработки методологии аудита нефинансовой отчетности.

¹ *Отчеты компаний, прошедшие процедуру общественного заверения* // РСПП. URL: https://rspp.ru/sustainable_development/otchet-y-kompaniy-proshedschie-protseduru-obshchestvennogo-zavereniya/.

Библиографический список

1. *Богатая И.Н., Евстафьева Е.М.* Исследование практики подтверждения (заверения) нефинансовой отчетности // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2022. № 8-2. С. 171–176.
2. *Осинова Р.Г.* Развитие методики формирования корпоративной отчетности в коммерческих организациях: дис. ... канд. экон. наук. Ростов н/Д, 2022. 270 с.

М.О. Мельников, И.Е. Власова

*Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)*

Особенности формирования бюджета движения денежных средств в строительной организации, выполняющей функции генерального подрядчика

Раскрываются особенности планирования бюджета движения денежных средств (БДДС) в строительных организациях, которые выполняют функции генерального подрядчика. Приведены возможные методы формирования БДДС, учитывающие отраслевую специфику.

Ключевые слова: строительство; генеральный подряд; бюджет движения денежных средств (БДДС); планирование.

Строительная организация генерального подряда (генподрядчик) – это организация, которая, являясь подрядчиком по договору с заказчиком, заключает договоры субподряда с третьими лицами, если это не противоречит условиям договора с заказчиком¹. Такая схема организации работ обусловлена сложностью процесса строительства, при котором требуется мобилизация большого количества ресурсов, и для которого могут потребоваться специфические работы, которые не входят в сферу деятельности генерального подрядчика.

Управленческий учет в организации генерального подряда может быть организован в виде системы регулярной отчетности, которая отражает информацию о финансово-хозяйственной деятельности компании. В российских компаниях сформировалась практика составления следующих управленческих отчетов: управленческих балансов, бюджет доходов и расходов и бюджет движения денежных средств (БДДС) [1].

В управлении деятельностью организации БДДС используется как для планирования денежных потоков, так и для контроля фактических

¹ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу с 1 января 2022 г.).

поступлений, платежей и сформировавшегося чистого денежного потока.

Планирование БДДС строительной организации-генподрядчика может осуществляться, по нашему мнению, поэтапно. На первом этапе происходит формирование укрупненного плана БДДС на финансовый год по организации в целом и по проектам. На втором – уточнение и корректировка плана БДДС в разрезе за полугодие. На последующих этапах детализируются планы по кварталам, месяцам и неделям [2].

БДДС может быть детализирован на уровне трех видов деятельности, которые осуществляет генподрядная организация. К ним относятся: текущая, инвестиционная и финансовая деятельность.

Основой БДДС любой организации является раздел с денежными потоками по текущей деятельности.

Основаниями для планирования поступлений в форме авансов от заказчиков являются условия договоров, дополнительные соглашения и графики финансирования. Так, авансирование генерального подрядчика изначально устанавливается в договоре на выполнение работ и затем корректируется в зависимости от выхода новых приложений к договору так, что размер аванса со временем может меняться. Авансирование необходимо для обеспечения генерального подрядчика оборотными средствами для погашения обязательств перед поставщиками строительных материалов, субподрядными организациями, персоналом по выплате заработной платы и др. В случае финансирования генерального подрядчика за счет средств государственного бюджета движение денежных средств осуществляется на расчетных счетах Управления Федерального Казначейства. Это необходимо для контроля целевого использования бюджетных средств и обеспечения «прозрачности» договорных отношений.

В качестве поступлений в форме выручки могут планироваться поступления за принятые и начисленные к оплате работы. Работы могут быть выполнены как собственными силами, так и силами субподрядных строительных организаций.

Планирование поступлений денежных средств за принятые заказчиком работы может осуществляться на основании графика производства работ [3]. Для планирования такого вида притока средств необходимо руководствоваться следующими элементами: стоимость работ, погашение аванса, гарантийное удержание. Планирование поступлений денежных средств в форме выручки может осуществляться поэтапно. На первом этапе необходимо определить стоимость строительно-монтажных работ, которые будут приняты заказчиком. Под стоимостью работ подразумевается объем работ, который генподрядчик планирует

выполнить и предъявить к оплате заказчику. На втором этапе необходимо рассчитать сумму аванса к зачету. Зачастую он рассчитывается как удельный вес фактически выплаченного аванса к общей сумме контракта. На последнем этапе рассчитывается сумма гарантийного удержания, которая уменьшает сумму, которая планируется к получению генподрядчиком. Гарантийное удержание необходимо для обеспечения обязательств по контракту.

Иными словами, сумма к получению за выполненные строительномонтажные работы формируется из планируемого объема работ в денежном выражении, уменьшенного на сумму зачета аванса и гарантийного удержания.

Оплата субподрядных работ может быть представлена в форме авансирования подрядчика и оплате принятых работ. Зачастую договорные отношения генерального подрядчика и субподрядчика в части порядка оплаты работ зеркальны отношению заказчика и генерального подрядчика и содержат те же элементы, что и при расчетах с основным заказчиком работ, кроме генподрядного процента.

Планирование оттока средств в связи с оплатой субподрядных работ также может осуществляться поэтапно. На первом этапе необходимо определить планируемые объемы работ, которые субподрядчик выполнит за период. На втором этапе рассчитывается сумма аванса к зачету. На третьем этапе необходимо рассчитать сумму гарантийного удержания, если применимо в отношении условий договора между заказчиком и субподрядчиком. На последнем этапе рассчитывается генподрядный процент.

Генподрядный процент представляет собой плату за посреднические услуги генерального подрядчика. Генеральный подрядчик берет на себя риски перед заказчиком в случае некачественного исполнения обязательств по договору. Кроме того, генеральный подрядчик оказывает услуги по организации и обслуживанию строительства.

Таким образом, планирование оттока средств в связи с оплатой субподрядных работ осуществляется в следующем порядке: рассчитывается объем работ в денежном выражении, планируемый к выполнению силами субподрядных организаций, который уменьшается на сумму аванса к зачету, гарантийного удержания и генподрядного процента.

Также в состав платежей по текущей деятельности включаются выплата заработной платы, оплата материалов, аренды строительных машин и механизмов, прямых накладных расходов, – в зависимости от потребностей производства и административно-управленческой

группы. Помимо названных платежей, в составе ДДС по текущей деятельности включается оплата процентов по заемным средствам. ДДС по телу долга отражается в составе оборотов по финансовой деятельности.

Сальдо денежных потоков по текущей деятельности образует денежный поток по текущей деятельности организации-генподрядчика.

Помимо текущей организация осуществляет инвестиционную деятельность. В качестве поступлений в БДДС отражаются доходы от продажи внеоборотных активов, поступления от финансовых вложений, полученные дивиденды, проценты, поступления от погашения выданных займов и др.

Платежами по инвестиционной деятельности являются: приобретение внеоборотных активов, дочерних организаций, ценных бумаг, осуществлением иных финансовых вложений, оплате лизинга, а также при выдаче займов.

Сальдо денежных потоков по инвестиционной деятельности образует денежный поток по инвестиционной деятельности.

В качестве поступлений денежных средств по финансовой деятельности могут отражаться: поступления, связанные привлечением заемного капитала; поступления от эмиссии акций и др. В качестве оттоков денежных средств по финансовой деятельности отражаются такие денежные потоки, как: погашения обязательств по заемным средствам, выплата дивидендов и пр.

Сальдо денежных потоков по финансовой деятельности образует денежный поток по финансовой деятельности.

В результате сальдирования денежных потоков по трем видам деятельности организации формируется чистый денежный поток за период работы компании. Учитывая входящий остаток денежных средств и чистый денежный поток можно вычислить конечное сальдо денежных средств на конец периода планирования.

По прошествии периода планирования производится сверка факта полученных поступлений и исполненных платежей. Рассматривается соответствие статей оборотов денежных средств в плановом БДДС и фактическом. Затем производится анализ отклонений между запланированными поступлениями и платежами, и фактически исполненными за период времени.

По нашему мнению, при анализе отклонений фактических показателей БДДС от плановых менеджменту организации необходимо разработать допустимый уровень существенности возможных отклонений по каждому виду деятельности. Причины отклонений следует анализировать не только с точки зрения существенности денежного отклонения, но и с точки зрения качественных характеристик таких отклонений,

например, изменений тенденций на рынке услуг, сырья, материалов, поставщиков и покупателей, изменения логистических цепочек. Выявленные несоответствия должны оперативно устраняться, а полученный опыт необходимо обязательно документировать во избежание несоответствий в будущих горизонтах планирования.

Библиографический список

1. *Бороненкова С.А., Мельник М.В.* Управленческий экономический анализ: учеб. пособие. Екатеринбург: УрГЭУ, 2018. 143 с.
2. *Буянова Т.И.* Управленческий учет: учеб. пособие. Екатеринбург: Изд. дом «Ажур», 2017. 169 с.
3. *Михайлов А.Ю.* Организация строительства. Календарное и сетевое планирование: учеб. пособие. 2-е изд. М.: Вологда: Инфра-Инженерия, 2020. 300 с.

С.Л. Моисеенко, Н.П. Малышева

*Брянский государственный инженерно-технологический
университет
(г. Брянск)*

Особенности налогообложения и налогового контроля коммерческих организаций ИТ-сферы

На современном этапе развития в процессе цифровизации особое место отводится эффективно функционирующим компаниям ИТ-сферы. Поэтому, как считают авторы, вопросы налогообложения отрасли сохраняют свою актуальность в обозримой перспективе. В статье систематизированы льготы по налоговым платежам отраслевых организаций, рассмотрены новации законодательства и налогового контроля, оценены перспективы их использования в связи со стремительно меняющимися экономическими условиями.

Ключевые слова: ИТ-отрасль; льготы по налогу; налоговый контроль; аккредитация.

Цифровизация экономики – безальтернативный тренд ее развития на современном этапе, предполагающий создание и коммерциализацию качественно новых решений, способных оптимизировать важнейшие задачи практически во всех областях нашей жизни – государственном управлении, образовании, здравоохранении и т.д. Период 2020–2022 гг. отмечен в истории налогообложения проведением так называемого налогового маневра и принятием со стороны Правительства РФ нескольких пакетов антикризисной поддержки коммерческих организаций определенных отраслей. ИТ-компании попали в данный список, благодаря чему получили возможность начисления и уплаты ряда налогов по пониженным ставкам, в том числе с отсрочкой платежа, вплоть до

освобождения от уплаты НДС при грамотно оформленной реализации отечественного софта. По словам председателя Государственной Думы В. Володина, «...это создаст условия для устойчивого развития российских высокотехнологичных компаний и дополнительные стимулы для инвестиций в отрасль»¹.

Исследователи отмечают, что новые вызовы цифровизации «...следует нивелировать за счет внедрения... программ развития IT-индустрии» [3, с. 51].

Сложность использования предлагаемых льгот состоит в том, что юридические лица должны доказать соответствие собственных параметров определенным специальным требованиям.

Систематизируем основные отраслевые особенности и льготы налогообложения и налогового контроля в первоначальном варианте:

– в отношении налога на прибыль до 2025 г. для некоторых отраслевых организаций принята ставка 0%, после указанного периода согласно нормам 67-ФЗ² она увеличится до 3%. Важно: организации сферы информационных технологий должны иметь государственную аккредитацию, а также соответствовать ограничениям по выручке и численности сотрудников. Выручка структурируется, причем доля поступлений от основной деятельности должна быть не менее 90%, а среднесписочная численность – от 7 чел. Согласно норме ст. 284 НК РФ, существует особенность подсчета 90% предела: не разрешается учитывать доходы от продажи прав на ПО (программное обеспечение), с помощью которого решаются задачи распространения рекламы или поиска клиентуры в сети Интернет. При выполнении данного требования льготная ставка налога применяется ко всей полученной за отчетный / налоговый период прибыли. Аккредитация подтверждается получением специального документа от Министерства цифрового развития, регламентируется отдельным Постановлением Правительства³;

– страховые взносы отраслевые организации начисляют в размере 7,6% (ст. 427 НК РФ), по сниженным тарифам в каждый из внебюджетных фондов. Критерии, которым должна соответствовать организация,

¹ Принят закон о налоговом маневре в IT-отрасли. URL: <http://duma.gov.ru/news/49169/> (дата обращения: 10.04.2023).

² Федеральный закон от 26 марта 2022 г. № 67-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и статью 2 Федерального закона „О внесении изменений в часть вторую НК РФ“» (посл. ред.).

³ Постановление Правительства РФ от 18 июня 2021 г. № 929 «О государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий» (вместе с Положением о государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий) (ред. от 29 июля 2022 г.).

чтобы применять данные тарифы, идентичны критериям в отношении применения льготных ставок налога на прибыль. Данному вопросу посвящено несколько писем Минфина Российской Федерации, в которых разъясняется, что соответствие критериям должно обеспечиваться поквартально и по итогам года, в этом случае пониженные тарифы применяются к общим выплатам;

– отметим освобождение реализации прав на ПО и базы данных от уплаты НДС (ст. 49 НК РФ). Необходимо обеспечить включение программ в Единый реестр российского программного обеспечения и заключать договора четырех типов – лицензионный, сублицензионный, отчуждение исключительных прав, присоединения (ст. 1234–1236 ГК РФ). Следовательно, обычный договор купли-продажи не дает права на применение льготы;

– до 3 марта 2025 г. приостановлены ВНП (выездные налоговые проверки), но в исключительных случаях они возможны при условии согласования с руководящим составом региональной инспекции ФНС. Одновременно проводятся обычные камеральные проверки налоговых деклараций, контролируется платежная дисциплина и пр., на прочие мероприятия (валютного и других видов государственного и муниципального контроля) действует трехлетний мораторий. Ситуация на практике противоречива: налоговые проверки все же назначаются, но Минцифры России выражает свое желание выступать медиатором в данных ситуациях, разбираться в каждом случае индивидуально. Необходимо помнить, что приостановление проверок – явление временное, т.е. чуть позже проверка может быть проведена на базе принятого решения по совокупности «опасных» признаков, и в проверяемый период может войти текущее время, которое станет соответствовать трехлетнему сроку глубины выездных налоговых проверок.

Кроме этого, IT-компании могут получить кредиты с льготной ставкой, не превышающей 3% годовых при условии, что ежегодно проводят индексацию заработных плат сотрудникам, и, одновременно, прилагают усилия к сохранению коллектива (например, в период действия кредитного договора численность работников должна составлять не менее 85% от показателя по состоянию на 1 март 2022 г.), и на срок действия договора учредители отказываются от права распределения дивидендов¹.

¹ Постановление Правительства РФ от 16 апреля 2022 г. № 682 «О внесении изменений в Правила предоставления из федерального бюджета субсидий в целях обеспечения льготного кредитования проектов по цифровой трансформации, реализуемых на основе российских решений в сфере информационных технологий, и признании утратившим силу отдельного положения постановления Правительства РФ от 24 мая 2021 г. № 785».

Также узаконены льготные ставки по ипотеке, отсрочка от призыва на службу в рядах армии, упрощен порядок получения вида на жительство для иностранных специалистов и членов их семей. Внесены изменения в порядок «...проведения закупок критически важных отечественных ИТ-разработок для государственных и муниципальных нужд» [1, с. 36].

Очень востребованной мерой поддержки отрасли стало предоставление отсрочки от прохождения воинской службы сотрудникам с высшим образованием в определенных сферах, имеющих стаж работы не менее года или являющихся принятыми впервые после окончания обучения по программам высшего профессионального образования¹. Эта мера позволила сохранить рабочие группы, занятые обычно в сложных длящихся проектах.

Как видим, налоговые льготы отрасли существенны по своим масштабам, являются комплексными по своей сути.

С принятием Федерального закона² были внесены существенные изменения в совокупность требований к аккредитованным отраслевым организациям, которые используют льготную ставку по налогу на прибыль. Например, нет порога минимальной численности персонала, только 70% выручки должно поступать от профильных видов деятельности, список которых прямо поименован в ст. 284 НК РФ. Введены новации в отношении собственных и заказных программ для ЭВМ, причем именно в случае соответствия всем предложенным критериям выручку от реализации прав использования программных продуктов можно включать в профильную для расчета необходимого предела. Также разрешено учитывать в качестве профильных следующие виды доходов (отметим, что условие включения ПО в реестр российских разработок актуален):

- от разработки, адаптации, тестирования и обслуживания ПАК (программно-аппаратных комплексов);
- предоставления доступа к стриминговым, электронным образовательным сервисам, платформам мультимедиа и т.д.

Отметим очень полезную новацию. В перечне предложений Министерства цифрового развития РФ по поводу актуализации реестра российского ПО добавлены, помимо баз данных, сами программно-ап-

¹ Постановление Правительства РФ от 28 марта 2022 г. № 490 «Об утверждении Правил предоставления права на получение отсрочки от призыва на военную службу гражданам Российской Федерации, работающим в аккредитованных организациях, осуществляющих деятельность в области информационных технологий».

² Федеральный закон от 14 июля 2022 г. № 321-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую НК РФ» (посл. ред.).

паратные комплексы, что позволит использовать льготы компаниям, занимающимся их разработкой. Имеются и другие значимые предложения, к числу которых относим, прежде всего, запрет на применение льготной ставки по налогу на прибыль организациям, имеющим долю участия РФ (прямую или косвенную) в уставном капитале более 50%. Второй запрет – для организаций, реорганизованных или созданных в результате реорганизации, кроме преобразования, после 1 июля 2022 г.

В современных условиях хозяйствования довольно часто возникают ситуации, когда в целях обеспечения собственной деятельности многопрофильные компании или их группы создают специализированный IT-отдел, основными задачами которого является разработка собственного узкоспециализированного программного обеспечения, которое не имеет апробированных аналогов на локальном / федеральном рынке. Это может быть собственный сайт, требующий обновления и поддержания работоспособности, организации обратной связи с потребителем, функционала прямых продаж, систем b2b, а также программы учетного характера. По сути, функционирует полноценная IT-компания, производящая отечественный софт для решения конкретных управленческих и/или производственных задач. А значит, она тоже должна использовать полагающиеся в таких случаях льготы и преференции.

Отметим в этой связи очень важный момент. В течение некоторого времени IT-аутсорсинг фактически признали законным, т.е. в рамках письма ФНС¹ ситуация с выводом IT-подразделений на сторону (создание нового юридического лица или реорганизация путем выделения) не означает наличия признаков дробления или уклонения от уплаты налогов. Было разрешено также вести данную деятельность исключительно в пользу аффилированных структур.

Налоговые риски оставались актуальными в некоторых случаях – оформление фиктивных IT-услуг, не подкрепленных соответствующими результатами и не оформленными в установленном порядке; раздутое штатное расписание ради экономии на страховых взносах, необоснованное дублирование функций персонала в разных компаниях холдинга и т.д.

Принятие Закона² существенно изменило ситуацию, теперь льготы по налогу на прибыль и страховым взносам не смогут применяться компаниями, реорганизованными позже 1 июля 2022г. или созданными в

¹ Письмо ФНС России от 17 марта 2022 г. № СД-4-2/3289@ «О налоговых преимуществах, установленных для IT-бизнеса».

² Федеральный закон от 14 июля 2022 г. № 321-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую НК РФ» (посл. ред.).

результате реорганизации после этого времени. Бизнес с осторожностью относится к данной противоречивой ситуации, ведь в любой момент могут выйти новые разъяснения, фактически запрещающие прежние разрешительные опции, принципиально меняющие «...уровень стабильности, охватывающий наиболее важные грани финансового механизма субъектов» [2, с. 31].

Специфика данной ситуации состоит еще и в том, что для получение конкретных мер поддержки одним из обязательных требований является наличие у организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, государственной аккредитации. Процесс ее получения был сравнительно простым до 1 августа 2022 г., после чего должен быть существенно изменен. Прежний порядок означал проверку соответствия вида деятельности по классификатору ОКВЭД, однако произошедшее массовое исключение организаций из реестра убедительно показало, что ситуация в принципе возможна в результате проверок фактических доходов (в том числе из открытых источников).

В настоящее время решается сложная задача установления перечня условий, соответствие которым необходимо доказать для включения в реестр, в связи с чем можно прогнозировать снижение количества аккредитованных бизнес-единиц. Специалисты и ученые сходятся во мнении, что данная конструкция будет донастраиваться достаточно продолжительное время, и, следовательно, повышенные налоговые риски остаются актуальными.

Библиографический список

1. *Мальшева Н.П., Моисеенко С.Л.* Анализ государственных мер поддержки ИТ-компаний // Вызовы цифровой экономики: импортозамещение и стратегические приоритеты развития: сб. ст. V Юбилейной Всерос. науч.-практ. конф. с междунар. участием (Брянск, 20 мая 2022 г.). Брянск: БГИТУ, 2022. С. 33–38.
2. *Калицкая В.В., Перминова И.М., Рыкалина О.А.* Экономическая устойчивость организаций: виды и их оценка // Научные известия. 2022. № 30. С. 28–31.
3. *Кулагина Н.А., Сергеев Д.А.* Цифровое развитие региона: вопросы оценки потенциала в условиях современных вызовов // Цифровая экономика и онлайн-образование: ключевые тренды и препятствия: материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 26 мая 2022 г.). Екатеринбург: УрГЭУ, 2022. С. 48–52.

Затраты на предприятиях сферы юридических услуг

Статья посвящена вопросам теоретического исследования экономической категории «затраты» на предприятиях сферы юридических услуг. Сложность раскрытия темы обусловлена спецификой вида деятельности и формой оказания юридических услуг.

Ключевые слова: затраты; юридические услуги; система учетно-аналитического обеспечения.

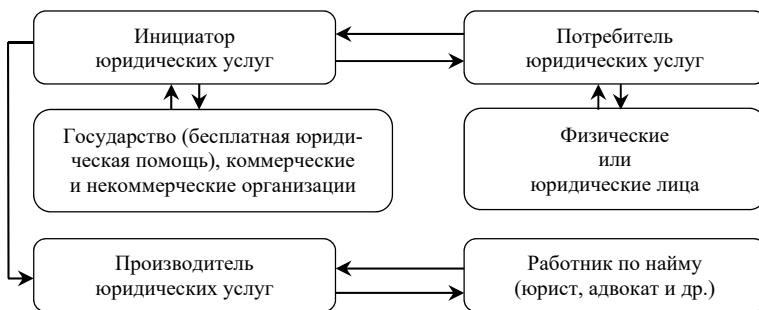
Предприятия, специализирующиеся на юридических услугах, занимают значимое место в системе экономических отношений современного общества. Согласно ОКВЭД-2 – группа кода 69.1 деятельность в области права включает перечень видов юридических услуг, которые в современной России определяется как вид коммерческой деятельности по «...оказанию правовой помощи физическим и юридическим лицам по всем вопросам права и законодательства...» [1]; «любая деятельность или благо, которую одна сторона может предложить другой» [4]. Как правило, такие предприятия специализируются на деятельности по сбору (поиску), обобщению и передаче значимой информации потребителю юридической услуги, и такая деятельность направлена на удовлетворение потребностей юридического характера и достижение определенного результата [1; 2]. Юридические услуги предоставляются физическим и юридическим лицам, при этом на безвозмездной и возмездной основе (табл. 1).

Т а б л и ц а 1

Характеристика юридических услуг

Безвозмездные юридические услуги	Возмездные юридические услуги
Не предусматривают возмещения затрат потребителем (хотя затраты несет экономический субъект, оказывающий юридическую услугу); такие услуги, как правило, направлены на реализацию и обеспечение социальной защиты населения территории РФ	Направлены на результат и предполагают возмещение затрат потребителем юридической услуги; такие услуги также направлены на отстаивание интересов услугополучателя в суде или ином юрисдикционном органе

Следовательно, юридические услуги – это нематериальный продукт (безвозмездное или возмездное благо), которое направлено на удовлетворение потребностей участников сторон, тогда в нашем понимании само понятие «юридическая услуга» может быть представлено в виде структурных составляющих (см. рисунок).



Структура понятия «юридическая услуга»

Все структурные составляющие юридической услуги предопределяются такими категориями, как «затраты», «результаты» и «выгоды». Именно затраты и обуславливают выгоды (получение доходов и прибылей). Если нет затрат, то, соответственно, и нет результатов и выгоды. В экономической литературе «затраты» трактуются как расходы и издержки, которые затрачены в денежной форме в отчетном периоде на организацию хозяйственной деятельности [6].

Затраты на предприятиях сферы услуг определяются как совокупность используемых ресурсов, необходимых для достижения цели или сумма денежных средств, которая уплачивается в результате приобретения услуги [7]; уменьшение активов (обычно денежных средств) или увеличение обязательств (счетов принятых к оплате), что обуславливает возникновение издержек [8]. При этом затраты сопровождаются уменьшением экономических ресурсов или увеличением кредиторской задолженности, что выражено в денежной форме и обусловлено приобретением или использованием различных ресурсов в процессе осуществления экономической деятельности [3].

Затраты на предприятиях юридических услуг следует рассматривать как экономический показатель, характеризующий объем ресурсов за определенный период времени, использованных на производство и сбыт, и отражающий состав себестоимости услуг в стоимостной оценке [8].

Таким образом, экономическая категория «затраты» на предприятиях сферы услуг – это агрегированная составляющая или показатель, который характеризует себестоимость (стоимость) протекающих или реализуемых юридических бизнес-процессов создания нематериального блага.

С учетом специфики предприятий сферы юридических услуг, общее представление о затратах основывается на следующих положениях:

во-первых, формирование затрат и стоимостная оценка юридической услуги происходит в процессе использования ресурсов и затраты отражают объем и виды ресурсов, которые израсходованы при оказании и реализации юридической услуги нематериального характера;

во-вторых, использованные трудовые ресурсы, признаются затратами и могут быть выражены в натуральных и в денежных единицах, однако, в практике на предприятиях юридических услуг как правило, применяется денежная оценка стоимости услуг, которая определяется исходя из трудоемкости работы и особенностей самой услуги (консультирование или представление интересов в суде и др.), при этом затраты выражены в стоимостном, денежном выражении (в сумме затрат на оплату труда);

в-третьих, затраты на предприятиях юридических услуг необходимо соотносить с конкретными целями и задачами экономической деятельности т. е. денежная оценка использованных ресурсов сопоставляется с результатами как в целом, так и по его отдельным направлениям деятельности (т.е. сопоставление затрат и результатов по видам юридических услуг).

Следовательно, «затраты» на предприятиях сферы юридических услуг – это сложный экономический показатель, который позволяет сопоставлять затраты и результаты в стоимостной оценке, а также это основной технико-экономический индикатор, который является объектом управления, учета, анализа, контроля и аудита.

Затраты на предприятиях юридических услуг формируются в процессе реализации этих услуг; также к этим затратам относятся средства, которые израсходованы на приобретение ресурсов, имеющихся в наличии, при этом данные затраты отражаются как активы и способны приносить доходы в будущем.

Следует отметить, что объектом учета затрат на предприятиях юридических услуг, является конкретная юридическая услуга, по которой осуществляется сбор и измерение затрат.

Таким образом, под затратами на предприятиях сферы юридических услуг, следует понимать затраты возникающие в процессе создания и реализации юридической услуги (нематериального блага). Тогда всю совокупность таких затрат можно подразделить на виды, такие как:

1) *индивидуальные затраты*, которые представляются как стоимостная оценка потребляемых трудовых ресурсов (например, затраты на оплату труда), которые необходимы на оказание услуги по конкретному потребителю юридической услуги, исходя из договора;

2) *накопленные затраты* – представляются, как стоимостной показатель, который сформирован в результате аддитивной зависимости в результате накопленных видов затрат по различным потребляемым юридическим услуг в процессе создания нематериального блага исходя из совокупности всех договоров на предприятиях юридических услуг;

3) *агрегированные затраты* – итоговый совокупный показатель всех видов затрат на предприятиях юридических услуг в стоимостной оценке, что характеризует общую себестоимость (общие, совокупные затраты) за определенный период времени.

Вне зависимости от вида перечисленных затрат на их величину оказывают влияние факторы и причинно-следственные связи. Величина любых видов затрат определяется диапазоном релевантности, а именно количеством реализуемых юридических услуг и соответствующими видами прямых (переменных) затрат, оказывающих влияние на общую величину затрат.

При этом на любом предприятии сферы юридических услуг имеют место косвенные (постоянные) затраты. Таким образом, между величиной видов затрат на предприятиях юридических услуг существует прямая и обратная взаимосвязь, которую демонтирует модель поведения затрат (табл. 2).

Т а б л и ц а 2

Модель поведения затрат на предприятиях сферы услуг

Виды затрат	Затраты на юридическую услугу	
	Прямые	Косвенные
Переменные затраты	Расходные материальные ресурсы (по услуге)	Заработная плата основного и вспомогательного персонала
Постоянные затраты	Заработная плата основного и вспомогательного персонала	Аренда, коммунальные платежи, реклама услуг предприятия

Таким образом, предприятия юридических услуг предоставляют нематериальные (юридические) услуги физическим и юридическим лицам. Затраты на таких предприятиях – это сложная экономическая категория, которая формируется в системе учетно-аналитического обеспечения (в различных видах учета).

Ввиду специфичности экономического вида деятельности под затратами следует понимать совокупность видов затрат (постоянных и переменных), которые обусловлены продуктом (услугой) предприятий юридических услуг и особенностью процесса производства и реализации таких услуг.

Библиографический список

1. Булатова Н. Правовая природа юридических услуг // Нотариус. 2009. № 5. С. 28–33.
2. Данилова В.А. Юридические и правовые услуги как формы оказания квалифицированной юридической помощи в России // Законы России: опыт, анализ, практика. 2010. № 10. С. 58–61.
3. Демченко Д.Н. Анализ понятий «издержки», «затраты», «расходы» // Достижения вузовской науки. 2015. № 16. С. 119–122.
4. Котлер Ф. Основы маркетинга. СПб.: Вильямс, 1999. 718 с.
5. Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П. Управление затратами на предприятии. СПб.: Изд. дом «Бизнес-пресса», 2006. 352 с.
6. Нечеухина Н.С., Мустафина О.В. Современные подходы к признанию расходов бизнес-структур розничной торговли // Human Progress. 2016. Т. 2, № 3. С. 12.
7. Хорнгрен Ч., Фостер Д., Датар Ш. Управленческий учет. 10-е изд. СПб.: Питер, 2005. 1008 с.
8. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: пер. с англ. 2-е изд., стер. М.: Финансы и статистика, 1996. 560 с.

С.М. Озорнина

*Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)*

Переход компании на аутсорсинг бухгалтерских услуг как составляющая бизнес-модели

Рассмотрены вопросы аутсорсинга бухгалтерских услуг как одного из эффективных механизмов передачи непрофильных функций компании (преимущества и недостатки); проведено сравнение подходов к ведению бухгалтерского учета штатным бухгалтером, приходящим бухгалтером, фирмой-аутсорсером.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; аутсорсинг; бухгалтерские услуги; затраты; бизнес-процессы.

Любой руководитель при планировании деятельности своего предприятия и составлении бизнес-модели пытается выстроить работу таким образом, чтобы высвободить для основной деятельности не только финансы, но и время.

Так как решение финансовых вопросов занимает значительную часть времени и требует определенных вложений, многие компании прибегают к услугам аутсорсинговых компаний.

Аутсорсинг бухгалтерских услуг – один из эффективных механизмов передачи непрофильных функций компании, в частности бухгалтерских процессов или отдельных операций бухгалтерии профессио-

нальному поставщику данных услуг. Развитие аутсорсинга в бухгалтерском учете объясняется рядом преимуществ, среди которых можно выделить [1; 2]:

- экономия ресурсов – стоимость услуг организации-аутсорсера меньше, чем затраты предприятия на содержание в штате бухгалтера. Это экономия на зарплате, налогах и социальных отчислениях, программном обеспечении, переобучении и повышении квалификации персонала;

- повышение качества – аутсорсер специализируется только на оказании услуг в сфере бухгалтерского учета и налогообложения, она является его профильной и основной;

- предприятие сможет быстрее подстраиваться под потребительские предпочтения или изменения законодательства;

- надежность предоставляемых услуг, а именно их непрерывный процесс, т.е. в случае болезни сотрудника его обязанности может выполнить другой сотрудник, что никоим образом не отразится на компании заказчика;

- повышение эффективности основной деятельности – после передачи функций бухгалтерского учета компания сосредотачивается на основной деятельности, а ресурсы, которые были высвобождены, компания может инвестировать в основную деятельность;

- получение доступа к технологиям более высокого уровня за счет сотрудничества с аутсорсером, который имеет большой опыт работы в сфере ведения бухгалтерского учета, владеет актуальной информацией об изменениях в законодательстве, связанном с ведением бухгалтерского учета;

- сокращение расходов на повышение квалификации штатных бухгалтеров.

Представить преимущества и недостатки для компании ведения бухгалтерского учета на аутсорсинге с содержанием штатного бухгалтера и приходящего бухгалтера лучше всего в форме таблицы.

Проанализировав данную таблицу, можно увидеть, что аутсорсинг в области бухгалтерского учета имеет больше преимуществ в сравнении с стандартными формами ведения бухгалтерского учета. Данный вид способен произвести значительную экономию расходов компании, позволяет оптимизировать налоговую нагрузку, а также способен освободить руководителя от проблем, связанных с поиском высококвалифицированного сотрудника.

Сравнительный подход к ведению бухгалтерского учета

Способ ведения учета	Положительные стороны	Отрицательные стороны
Штатный бухгалтер	Присутствие на работе полный рабочий день; постоянный интерес в увеличении прибыли и доходности предприятия; возможность оперативного реагирования в случае экстренных ситуаций и срочных заданий по работе	Требуется организовать место для работы бухгалтера; присутствует рост величины рисков по налогам, штрафам, пеням; дополнительные расходы, связанные с покупкой лицензированных бухгалтерских программ; расходы на оплату труда; необходимость в постоянном обучении и повышении квалификации сотрудников бухгалтерии
Приходящий бухгалтер	Не совсем высокая плата за услуги бухгалтера; нет необходимости организовывать бухгалтерское рабочее место	Возможность ведения бухгалтерского учета сразу в нескольких фирмах; отсутствует интерес в плане развития предприятия; нет достаточного времени для ведения качественного и безошибочного бухгалтерского учета; нет ответственности за отсутствие качественной работы; нет возможности экстренно решать возникшие вопросы
Фирма-аутсорсер	Не нужно организовывать рабочее место для работы бухгалтера; оперативно отслеживаются все новшества и изменения в законодательстве; несут ответственность перед клиентом согласно заключенному гражданско-правовому договору; высокая квалификация бухгалтера и владение новыми бухгалтерскими и правовыми программами; присутствует интерес, чтобы по максимуму были сокращены сроки выполнения заданий; экономия на зарплате, налогах и отчислениях в фонды	Как правило, связь организована по электронной почте, по мессенджерам и телефону; имеется риск информационных утечек

Российский рынок услуг бухгалтерского аутсорсинга развит и продолжает в связи со спросом расширяться и совершенствоваться в реализации выполняемых функций, что позволяет компаниям сэкономить значительную часть времени и финансов и направить их на развитие основного производства, поэтому многие коммерческие предприятия прибегают к услугам аутсорсинга и закладывают этот пункт как составляющую своей бизнес-модели.

Библиографический список

1. *Антипина Ю.А.* Современные тенденции развития российского рынка аутсорсинга бухгалтерских услуг // Многоуровневое общественное воспроизводство: вопросы теории и практики. 2022. № 2 (39). С. 71–76.
2. *Леонтьева Ю.В.* Функционирование и развитие российского рынка аутсорсинга бухгалтерских услуг // Актуальные вопросы современной экономики. 2022. № 8. С. 145–151.

А.Ю. Попов, А.С. Михайлова

*Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)*

Проблемы учета затрат на научные исследования в международной практике

Статья посвящена анализу идентификации и оценке объектов НИОКР, генерирующих доходы в процессе их внедрения в экономическую деятельность мировых компаний. Раскрыта сущность объектов НИОКР; обозначены основные подходы к их учету согласно международным правилам; сформулированы проблемы и направления совершенствования учета.

Ключевые слова: стандарты бухгалтерского учета; НИОКР; учетная политика; прибыль; убытки.

Научные исследования и разработки (НИОКР) – это систематические исследования с целью внедрения инноваций в текущие предложения компании. Реализуются указанные инновации улучшения существующих товаров и услуг или вывода на рынок нового продукта. Исследования и разработки применяются в различных отраслях и секторах, в частности большой удельный вес данных активов имеют организации, производящие фармацевтику, программное обеспечение, технологии и полупроводники, несут самые высокие расходы на НИОКР. Компании с большим количеством нематериальных активов обычно сообщают о высоких затратах на исследования и разработки. Вопросы учета результатов НИОКР уже нашли отражение в работах Л.Э. Миндели [1], М.Н. Первышина [2] и др., однако вопросы учета дан-

ных объектов не теряют актуальности, поскольку продукт НИОКР является уникальным и их результат зависит от множества факторов, соответственно целью настоящей работы является освещение основных подходов к оценке и учету расходов на НИОКР в мировой практике с обозначением перспективных направлений развития учета.

Для раскрытия вопросов необходима научно обоснованная классификация исследований и разработок, которые подразделяются на фундаментальные и прикладные. Фундаментальные исследования связаны с приобретением новых знаний. Это – систематическое исследование с целью более глубокого понимания фундаментальных элементов концепции или явления. Фундаментальные исследования являются начальным этапом процесса НИОКР. Прикладные исследования – это систематическое изучение прикладных знаний при разработке продуктов или операций. По сравнению с фундаментальными исследованиями прикладные исследования носят более сложный характер. Таким образом, это требует более высоких затрат, чем фундаментальные исследования.

В настоящее время сложились определенные подходы, закрепляемые, в частности, в учетной политике компаний, которые регулируют отнесение на расходы компаний затрат на научные разработки:

1) все материалы, которые приобретены для будущих разработок учитываются как активы. Но, материалы, которые не пригодились для исследований и в последующем для производства новой продукции должны быть отнесены на расходы компании;

2) программное обеспечение не имеет других вариантов использования, поэтому предприятиям было бы выгодно так же отнести его на расходы по НИОКР, стоимость приобретения является расходом. Однако, если компьютерное программное обеспечение имеет альтернативное использование в будущем, затраты на исследования необходимо признать в качестве актива;

3) накладные расходы, не относящиеся к НИОКР, учитываются как затраты по мере их осуществления;

4) нематериальные активы, которые приобретены для НИОКР, и не имеют других вариантов использования, учитываются как затраты по мере их осуществления. Если альтернативное использование возможно, то можно признать эти затраты как актив¹. Однако если разработка оказалась безрезультатной, понесенные по ней затраты должны быть списаны в расходы периода [3].

¹ Почему пользовательский контент должен быть в центре внимания маркетологов после пандемии // VC.ru. 2020. 15 мая. URL: <https://vc.ru/marketing/127383-pochemu-polzovatel'skiy>.

Приведем примеры известных компаний с очень большими бюджетами на исследования и разработки: Apple в 2017 г. потратила 11,6 млрд долл. на исследования и инновации для создания новых передовых продуктов для бизнеса, Tesla в 2017 г. потратила около 0,8 млрд долл. на разработку новых автомобилей и новых технологий¹.

В соответствии с Общепринятыми принципами бухгалтерского учета в мировой практике компании обязаны учитывать расходы на НИОКР в том же финансовом году, в котором они были потрачены. Это часто создает большую волатильность в прибылях (или убытках) для многих компаний, а также трудности в измерении их нормы прибыли на активы и инвестиции.

Отсутствие амортизации НИОКР может означать, что инвестиционный капитал не отражает сумму инвестиций. Позже, когда по проекту будут производиться расчеты эффективности, например (ROA) и рентабельность инвестированного капитала (ROIC) это создаст большую волатильность в измерениях прибыли².

В соответствии с правилами МСФО расходы на научные исследования ежегодно рассматриваются как расходы. Однако затраты на разработку, напротив, должны увеличивать активы компании, если компания может доказать, что разрабатываемый актив станет коммерчески жизнеспособным (это означает, что разрабатываемая технология или продукт, с большой вероятностью окажется прибыльным и проект будет эффективным)³.

Преимущество подхода МСФО заключается в том, что, некоторые затраты на исследования и разработки могут быть превращены в активы на балансе компании вместо того, чтобы отражаться в качестве расходов в отчете о прибылях и убытках.

Компромисс, однако, заключается в том, что МСФО содержит определенный процент субъективности, что оптимизм при работе над новыми проектами может быть причиной несоответствия в финансовых отчетах.

Расходы на научные исследования и разработки могут сильно варьироваться по причине различной стоимости тех или иных работ по этапам НИОКР. Если компания не будет отражать расходы на НИОКР в соответствии с фактическими расходами по времени, то в отчетности может быть сильное искажение результатов деятельности компании, которая занимается НИОКР.

¹ Интернет-доступ. Рынок России и СНГ // Tadviser. 2023. 5 окт. URL: [https://www.tadviser.ru/index.php/Статья:Интернет-доступ_\(рынок_России\)](https://www.tadviser.ru/index.php/Статья:Интернет-доступ_(рынок_России)).

² «Делойт», СНГ | Аудит, консалтинг. URL: www2.deloitte.com.

³ Интернет-доступ. Рынок России и СНГ // Tadviser. 2023. 5 окт.

Важно отметить, что прибыль от проекта не отражает понесенные расходы компании на НИОКР. Кроме того, этот вопрос, по-видимому, противоречит одному из основных принципов бухгалтерского учета, который заключается в том, что расходы должны сопоставляться с тем же периодом, когда был получен соответствующий доход.

В целом НИОКР – это долговременные инвестиции для большинства компаний, что приводит к многолетнему доходу, денежному и прибыли, и, таким образом, теоретически их следует учитывать, как нематериальный актив, а не списывать на расходы. Без учета расходов на НИОКР сравнивать компании в одной отрасли сложнее, поскольку сроки их расходов на исследования могут иметь большое влияние на их итоговую прибыль в данном году¹.

С экономической точки зрения кажется разумным учитывать затраты на исследования и разработки, даже если неясно, какую пользу они принесут в будущем.

Чтобы оценить стоимость этих активов, аналитик должен оценить, сколько лет продукт или технология будут приносить выгоду (свой экономический срок), и использовать это в качестве предположения для периода амортизации.

Амортизируемый срок будет различаться от актива к активу и отражает экономический срок службы различных продуктов. Например, продукты НИОКР, разработанные фармацевтической компанией, вероятно, прослужат много лет (длительный период амортизации), поскольку требуется много времени для утверждения патентов, а также имеется некоторая патентная защита, и они могут пользоваться монополиями продажами несколько лет.

Однако амортизация НИОКР для компании, например, по производству различных мобильных устройств должна амортизироваться гораздо более быстрыми темпами, по причине скорого устаревания изобретений в данной отрасли².

По проведенному исследованию можно сделать вывод, что общая проблема для компаний заключается в том, что не всегда будущие выгоды от исследований и разработок могут быть получены, и поэтому расходы на исследования и разработки должны быть учтены по факту их возникновения. Капитализированные, или можно сказать приносящие выгоду результаты исследований должны увеличивать активы компаний.

¹ Глеба М. НИОКР в стартапе: как создавать инновации под запросы // РБК Тренды. 2021. 8 окт. URL: <https://trends.rbc.ru/trends/innovation/615af6f39a794785df287a8d>.

² Сколько тратят на НИОКР государство и бизнес. Рейтинг расходов в разных странах // ИХТЦ. URL: <https://ect-center.com/blog/rashodi-niokr>.

Библиографический список

1. Миндели Л.Э., Чистякова В.Е. Совершенствование методологии учета затрат и измерения результатов НИОКР // *Инновации*. 2013. № 9 (179). С. 36–42.
2. Первышин М.Н., Корнилов Д.А. Технологические инновации, учет расходов на НИОКР и оценка стоимости НМА на промышленных предприятиях // *Вестник НГТУ им. Р.Е. Алексеева*. 2014. № 1. С. 41–48.
3. Попов А.Ю. Концепции учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки // *Вестник Воронежского государственного университета*. 2015. № 1. С. 65–73.

А.В. Титова

*Уральский государственный экономический университет
(г. Екатеринбург)*

Особенности формирования учетного процесса в религиозных организациях

Раскрываются особенности учетного процесса имущества и целевого финансирования в религиозных организациях, поскольку учет в данной сфере имеет свою особую специфику ведения. Проанализированы задачи учетного процесса и возможности их решения.

Ключевые слова: религиозные организации; бухгалтерский учет в религиозных организациях.

Учетный процесс в религиозных организациях строится аналогично организациям некоммерческого сектора, но при этом имеет ряд особенностей, которые имеют существенное значение.

Религиозными организациями согласно Федеральному закону от 26 сентября 1997 г. № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях» признаются добровольные объединения граждан РФ, иных лиц, постоянно и на законных основаниях проживающих на территории Российской Федерации, образованное в целях совместного исповедания и распространения веры и зарегистрированное в качестве юридического лица согласно законодательству.

Религиозные организации функционируют на основе Устава, где устанавливается количество учредителей, их правомочность, органы управления, контроль деятельности религиозной организации. Ключевыми для Российской Федерации вероисповеданиями являются православие, ислам, христианство (евангелисты). Многие организации являются централизованной организацией и подразделяются на местные.

Несмотря на то, что некоторые процессы в религиозных организациях аналогичны некоммерческим – необходимость наличия сметы, внутренних контрольных мероприятий, таких как ревизии, существуют отличия в формировании капитала и имущества.

Особенности формирования учетного процесса в религиозных организациях складываются, исходя из специфики их деятельности.

В рамках хозяйственной деятельности перед учетно-аналитическим обеспечением стоят следующие задачи:

- выполнение сметных показателей расходования пожертвований и целевых средств;
- обеспечение материальными, трудовыми, а также финансовыми ресурсами;
- учет и контроль состояния церковного имущества (его наличие и движение).

В религиозных организациях основным источником поступления являются добровольные пожертвования, которые складываются из денежных и неденежных средств, которые формируют целевые поступления на счете 86 «Целевое финансирование», где их учет осуществляется согласно целям пожертвований.

Среди особенностей учета имущества можно выделить учет икон как особый вид основных средств, в ряде случаев, обладающих духовной и (или) исторической ценностью. Сложность заключается в том, каким образом учитывать ценность, возникающую от объекта, какие объекты можно признать произведением искусства.

При этом существует особенность учета особо охраняемых объектов, которыми часто являются храмы. Для учетного обеспечения на данные объекты необходимо формировать охранное обязательство и подробную картотеку.

В религиозных организациях в составе зданий учитываются, прежде всего, здания храмов, сооружений, такие как трапезная, церковная лавка, библиотека, воскресная школа и другие хозяйственные постройки, и помещения.

Особое место в учете религиозных организаций занимает учет богослужебных предметов и внутреннего убранства церкви.

К богослужебным предметам относятся предметы, которые непосредственно используются при совершении религиозных обрядов служителями культа: кадило, дароносица, дискос, жертвенник, лжица, трикий и др.

К предметам внутреннего убранства церкви (храма) относятся предметы, составляющие интерьер культового здания, в некоторых случаях и экстерьер. Эти предметы могут непосредственно не участвовать в обрядах, но иметь духовное значение для проведения культовых мероприятий. К таковым относятся иконы, иконостас, паникадило, канун, задрвные подсвечники и др.

Согласно практике учета религиозных организаций, учет таких предметов религиозного назначения ведется на счетах 01 «Основные средства» и 06 «Предметы религиозного назначения» согласно рабочему плану счетов православных религиозных организаций [2].

Одним из проблемных учетных моментов является учет целевого финансирования, который складывается из практики учетного процесса и рекомендаций Инструкции по применению Плана счетов¹.

Учет пожертвований и прочих целевых средств, поступающих религиозным организациям на содержание и осуществление уставной деятельности, ведется на счете 86 «Целевое финансирование» с использованием субсчетов, соответствующих каждому виду поступлений. Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» должен быть построен таким образом, чтобы наиболее полно раскрыть информацию о видах деятельности (т.е. по видам деятельности, источникам поступлений, жертвователях и пр.) [1].

Отсюда возникает необходимость формирования следующих учетных процессов:

- формирования методики бухгалтерского и управленческого учета целевого финансирования;
- раздельного бухгалтерского и налогового учета финансовых потоков и активов для целей уставной и предпринимательской деятельности;
- учета показателей результативности привлечения ресурсов и денежных средств;
- учета и оценки имущества православной религиозной организации, в частности предметов для распространения, облачения, предметов культа, особо ценного имущества, имеющего особую культурную и историческую ценность;
- отдельных форм отчетных документов.

Библиографический список

1. *Титова А.В.* Особенности учета имущества и источников его формирования в религиозных организациях // Российские регионы в фокусе перемен: сб. докл. XVII Междунар. конф. (Екатеринбург, 17–19 ноября 2022 г.). Екатеринбург, 2023. С. 1025–1029.
2. *Юрьева Л.В., Титова А.В.* Особенности учета активов в религиозных организациях // Управленческий учет. 2022. № 4-2. С. 446–452.

¹ Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (ред. от 8 ноября 2010 г.) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

Р.О. Холбеков

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

Факторы, влияющие на формирование доходов предприятия, и пути совершенствования их учета в Республике Узбекистан

Основная цель статьи – раскрытие сущности организации достоверного формирования доходов с учетом расходов на предстоящий период и налога на отсроченный доход (прибыль). Подробно рассмотрены внутренние факторы, влияющие на формирование доходов предприятия, и внешние, позволяющие выявить резервы роста прибыли.

Ключевые слова: хозяйствующий субъект; финансовый результат; формирование доходов; доходы и расходы; отсроченные доходы; конечный финансовый результат.

В результате усиления международной интеграции в мире расширение сферы международного обмена товарами между странами привело к необходимости совершенствования текущего учета на основе международных стандартов при осуществлении международных расчетов. Разработка теоретико-методологических основ поведения предприятий на конкурентном рынке, уточнение порядка формирования доходов от осуществляемой ими деятельности, характеристика влияющих на нее факторов, расчет факторов исходя из структурного состава доходов, совершенствование учетной политики предприятий и бухгалтерского отчета о финансовых результатах является одним из важных направлений исследований в этом направлении.

В Узбекистане особое внимание уделяется мерам по обеспечению устойчивого социально-экономического развития, повышению свободы национальной экономики в формировании конкурентоспособной экономики, укреплению в ней конкурентной среды. В том числе, в 22-й цели стратегии развития Нового Узбекистана на 2022–2026 гг. определено одной из основных задач «Продолжение промышленной политики, направленной на обеспечение устойчивости национальной экономики и увеличение доли промышленности в валовом внутреннем продукте, увеличение объема производства промышленной продукции в 1,4 раза»¹.

В целом, для определения финансового результата сопоставляют доход с расходом, при этом, если доход больше расхода, сумма разницы будет прибылью, если доход меньше расхода сумма разницы будет убыточной.

¹ Указ Президента Республики Узбекистан № ПФ-60 от 28 января 2022 г.

При определении финансового результата реализации продукции полученная выручка (стоимость в цене реализации продукции) сопоставляется с себестоимостью реализованной продукции.

Существуют различные факторы, влияющие на доходы, изучение которых будет являться практической помощью в поиске путей улучшения и укрепления финансового результата предприятий. Факторы, влияющие на доходы предприятия, делятся на внутренние и внешние факторы. Состав внутренних факторов приказан на рис. 1.

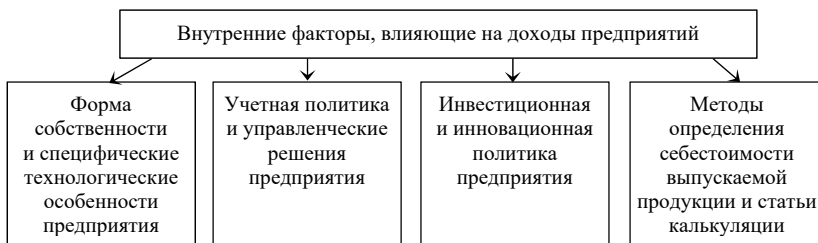


Рис. 1. Внутренние факторы, влияющие на доход монопольных предприятий

Влияние факторов производства зависит от основной деятельности хозяйствующего субъекта – производства. Они проявляются в особенностях производственных процессов, себестоимости и конкурентоспособности произведенной продукции, наличии спроса потребителей на нее. Группа факторов производственного характера включает следующие основные элементы: состав, технический результат, физический и моральный износ активов, использование передовых технологий производства, продолжительность цикла производства (обеспечения и продаж), периодичность производства продукции, ее себестоимость, уровень, состав и структура затрат производства, объем и состав запасов производства и их оборачиваемость, средняя производительность труда, квалификация персонала.

К числу других факторов можно отнести наличие конкуренции, высокую налоговую нагрузку, внешнеэкономические связи, внутриэкономические связи, спрос на продукцию, банкротство и т.д.

Перечисленные факторы, наряду с установлением экономических условий хозяйственной деятельности, в значительной степени определяют эффективность деятельности предприятий. Таким образом, на финансовый результат предприятий влияет огромное количество различных внешних факторов, происхождение которых также имеет разную природу (рис. 2). Их влияние будет прямым и косвенным.

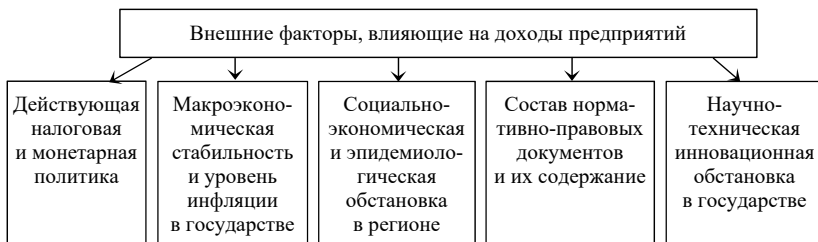


Рис. 2. Внешние факторы, влияющие на доход

Процесс формирования финансовых результатов имеет особенности на предприятиях различных отраслей экономики. За нормативную основу анализа показателей, влияющих на доход предприятий, принимается Положение «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов», утвержденное постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 г. № 54.

Организация учета доходов на предприятиях начинается с анализа показателей, формирующих доходы, состав расходов и других операционных расходов по видам деятельности.

Международный стандарт «Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности» определил доход как «увеличение в отчетном периоде экономической прибыли в форме увеличения активов или уменьшения обязательств, и это увеличение не связано с инвестициями владельцев капитала в капитал». Понятие включает в себя доход и другие поступления от типичных видов деятельности.

Основным вопросом учета доходов является определение того, когда этот доход должен быть признан. Доход признается в том случае, если существует вероятность получения субъектом предпринимательства будущей экономической выгоды и данная выгода может быть оценена на надежном уровне.

Стандарт определяет случаи, когда эти критерии выполняются, поэтому доход признается. Он также дает практические указания по применению этих критериев.

Настоящий стандарт следует использовать при учете доходов, полученных в результате таких операций и событий, как:

- продажа товаров;
- оказание услуг;
- использование другими сторонами активов хозяйствующего субъекта, которые приносят доход в виде процентов, роялти и дивидендов.

Доход от основной хозяйственной деятельности признается только в случае получения хозяйствующим субъектом экономической выгоды, связанной с хозяйственными процессами. В случае возникновения неопределенности при взыскании суммы, включенной в доход, невозвращенная сумма или сумма, которую невозможно получить, признается не как изменение размера первоначально признанного дохода, а как расход¹.

Следовательно, тот факт, что расходы по рискам осуществляются без обязательств, также влечет за собой процедуру добровольной организации их бухгалтерского учета. При этом хозяйствующие субъекты обязаны указывать в своей учетной политике порядок группировки, учета и списания затрат по рискам, состав системы учетных рабочих счетов и порядок их корреспонденции.

Исходя из вышеизложенного, автор предлагает использовать счет 9060 «Отсроченные доходы» в системе рабочих счетов формирование и использование финансовых результатов предприятий при определении результата расходов на предстоящий период и базы налога на отсроченный доход (прибыль).

Предлагаемый автором счет является транзитным и носит пассивный характер. Кредитовый оборот отражает увеличение финансовой прибыли за счет соответствующих источников, а при дебетовом обороте их списание. Счет 9060 – «Отсроченные доходы» в основном связан со счетом 3100 – «Расходы будущих периодов».

Если возникают расходы следующего периода, Д^Т – счета 3100 – «Расходы будущих периодов», К^Т – счета расходов. Если это признается как отсроченный доход, дается бухгалтерская проводка Д^Т – счета 3100 – «Расходы будущих периодов» по 9060 – «Отсроченные доходы».

Если в конце отчетного периода доход следующего периода фактически признается прибылью, бухгалтерская запись оформляется на Д^Т – счета 9060 – «Отсроченные доходы» К^Т – счета 9910 – «Конечный финансовый результат». В случае признания убытка дается бухгалтерская проводка по счетам Д^Т 9910 – «Конечный финансовый результат» К^Т 9060 – «Отсроченные доходы».

Здесь может возникнуть вопрос, чем отличается счет 9060 – «Отсроченные доходы», предлагаемый автором, от счета 9700 – «Чрезвычайные прибыли (убыток)»? По мнению автора, счет 9700 – «Чрезвычайные прибыли (убыток)», является счетом, отражающим финансовый

¹ Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан № 2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности», зарегистрированный Министерством юстиции Республики Узбекистан 26 августа 1998 г. № 483.

результат. Предлагаемый счет 9060 – «Отсроченные доходы» не является счетом финансовых результатов, это транзитный счет, который открывается только для временного закрытия счетов 3100 – «Расходы будущих периодов».

При определении финансового результата деятельности предприятия в целом используются предложенный счет 9060 «Отсроченные доходы», а также счет 3100 «Расходы будущих периодов», представленный в Национальном стандарте бухгалтерского учета № 21 «План бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и Инструкции по его применению»¹, что должно быть учтено.

Одним из актуальных вопросов сегодняшнего дня является переход на международные стандарты финансовой отчетности с осуществлением реформ с использованием их методов и приемов с учетом преимуществ отечественного и международного бухгалтерского учета.

В международном стандарте № 15 «Выручка по договорам с покупателями» доход определяется следующим образом: «Рост экономической выгоды в виде поступления или улучшения активов или снижения обязательств за отчетный период, который приводит к увеличению частного капитала, не связанного с взносами участников капитала»².

Исходя из этого, автор описывает доход следующим образом: «Доход – это уменьшение обязательств с увеличением активов в результате деятельности хозяйствующих субъектов, которое проявляется в период реализации активов или оказания услуг и является основным источником для определения финансовых результатов и налоговой базы на отчетный период их деятельности».

Обобщая вышеизложенные мнения, можно сделать вывод, что хозяйствующий субъект должен иметь систему сбора и разработки информации, позволяющую определять финансовые результаты на основе расчета доходов и расходов за отчетный период для определения эффективности своей хозяйственной деятельности и принятия управленческих решений на следующий период.

¹ *НСБУ № 21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и Инструкция по его применению».*

² *Финансовый отчет международного стандарта // IFRS Foundation.*

Современные тренды внутреннего аудита организации

В настоящее время экономисты выделяют ряд новых тенденций во внутреннем аудите организаций. Авторами рассмотрены такие актуальные вопросы, как переосмысление места внутреннего аудита в компании, сокращение горизонтов планирования, рост доли внеплановых аудитов, изменение информационных потоков, трансформация методологии и подходов, сокращение бюджета на внутренний аудит, а также изменение требований к компетенциям.

Ключевые слова: внутренний аудит; тренды; тенденции развития.

Внутренний аудит в настоящее время часто сталкивается с вызовами внешней среды и новыми тенденциями, к которым можно отнести такие как: реинжиниринг процессов внутреннего аудита; применение современных технологий; а также построение модели управления персоналом, которая бы отвечала современным потребностям. Об этом в 2022 г. в своем выступлении на конференции Ассоциации «Институт внутренних аудиторов» говорил Геннадий Букаев, вице-президент – руководитель службы внутреннего аудита ПАО «НК „Роснефть“»¹.

Так же одной из наиболее важных тенденций в области внутреннего аудита, выявленных в ходе глобального опроса руководителей служб внутреннего аудита, проведенного Deloitte в 2018 г., является тот факт, что группы внутреннего аудита, обладающие наибольшим влиянием в своих организациях, как правило, являются наиболее инновационными. Не довольствуясь выполнением одних и тех же действий одинаковыми способами, они учатся предоставлять гарантии, советы и прогнозирование рисков, в которых нуждаются заинтересованные стороны, когда они в этом нуждаются. И они используют любые новые методы и технологии, которые требуются. Это один из основных способов для внутреннего аудита выполнить свою миссию и оставаться актуальным по мере развития организации².

В настоящее время большинство организаций по-прежнему сталкиваются с неопределенностью в цепочках поставок, проблемами

¹ *Итоги XIV Национальной конференции Института внутренних аудиторов «Внутренний аудит в России». Внутренний аудит в изменившихся условиях.* URL: <https://kachestvo.pro/kachestvo-upravleniya/instrumenty-menedzhmenta/vnutrenniy-audit-v-izmenivshikhsya-usloviyakh/> (дата обращения: 15.04.2023).

² *Internal audit future trends and innovation. High-impact areas of focus: Internal audit trends 2019.* URL: <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/risk/articles/internal-audit-future-trends.html> (дата обращения: 15.04.2023).

с набором и удержанием персонала, а также с гибридной рабочей средой в зачаточном состоянии. Инфляция и геополитическая неопределенность будут оказывать влияние на все организации в 2023 г.¹

Также выделяют ряд других тенденций во внутреннем аудите организаций, например, такие, как переосмысление места внутреннего аудита в компании, сокращение горизонтов планирования, рост доли внеплановых аудитов, изменения в информационных потоках, трансформация методологии и подходов, сокращение бюджета на внутренний аудит, а также изменение требований к компетенциям.

Переосмысление места внутреннего аудита в компании проводится в ключе эффективности используемых процессов и методов данных процедур. Другими словами, руководители все чаще задумываются о эффективности внутреннего аудита и, следовательно, как скорректировать работу сотрудников внутреннего аудита, чтобы польза от него в 2023 г. была практической.

Подход к сокращению сроков планирования аудиторских проектов, появившийся в 2022 г., будет актуален и в 2023 г. Руководители служб внутреннего аудита должны быть готовы к переходу на полугодовые или квартальные планы аудита, которые регулярно обновляются советом директоров, а в ближайшем будущем, возможно, и на скользящие планы.

Отсюда вытекает тенденция роста доли внеплановых аудитов. Появление новых процессов требует внезапных и быстрых изменений в фокусе внутреннего аудита, что приводит к увеличению незапланированных проектов. Однако не только заинтересованные стороны запрашивают консультационные проекты. Отдел внутреннего аудита также будет участвовать в инициативных проектах по вновь выявленным областям риска.

Меняющиеся информационные потоки и характер деятельности компании означает, что внутренний аудит должен быть в центре информационных потоков.

В противном случае внутренние аудиторы могут безнадежно выпасть из жизни компании в ожидании запросов на аудит. Чтобы избежать этого, необходимо маневрировать, искать и использовать информационные потоки.

Учитывая тенденцию на изменчивость процессов, стоит подумать об изменении методологии аудита. Если компания привыкла к масштабным аудитам процессов, длящимся несколько месяцев, то в настоящее

¹ *Internal Audit: Key thematic areas to consider in 2023.* URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ie/pdf/2022/11/ie-internal-audit-key-thematic-areas.pdf> (дата обращения: 15.04.2023).

время стоит обратить внимание на последствия таких аудитов. Информация, полученная в ходе таких аудитов, может быть настолько устаревшей, что к моменту публикации отчета сам бизнес-процесс уже изменился¹.

Также в нынешних условиях наблюдается сокращение бюджета на внутренний аудит.

Многие эксперты отмечают, что в современных условиях возрастает роль *hard skills* и снижается значение *soft skills*. Эта тенденция будет актуальна и для внутреннего аудита. Невозможно проводить аудиторские проверки или консультационные проекты, не обладая специальными знаниями в данной области. В нынешних условиях у внутреннего аудита меньше возможностей для «ошибок некомпетентности», когда проекты приводят к общим рекомендациям без детальной идентификации процесса или компании².

Внутренний аудит ожидает время новых возможностей, которое позволит взглянуть на данную деятельность с новой стороны, начать что-то новое, что раньше было скрыто за рутинной.

¹ *Московкин А.* Тренды внутреннего аудита в 2023 году. Чего ждать внутреннему аудиту в ближайшее время // ProКачество. 2023. 12 янв. URL: <https://kachestvo.pro/kachestvo-upravleniya/instrumenty-menedzhmenta/trendy-vnutrennego-audita-v-2023-godu/> (дата обращения: 15.04.2023).

² *Там же.*

Содержание

Анисимов А.Л. Влияние динамики власти и доверия на налоговый климат и налоговое сотрудничество	3
Афанасьев М.О., Буянова Т.И. Цифровизация экономики и ее влияние на формирование отчетности экономических субъектов.....	6
Бельская Е.А., Рыкалина О.А. Этапы и процесс аудиторской проверки.....	10
Богатая И.Н. Аудиторская деятельность в Российской Федерации: стратегия и концептуальные основы	14
Бычкова С.М., Михайлова Ж.В. Использование инструментов (компонентов) стратегического анализа в аудиторской деятельности ...	19
Горбунова О.С. Оптимизация расчетов с подотчетными лицами	23
Давлетгулова В.Д., Шарапова В.М. Анализ финансовых результатов деятельности организации	26
Довбыш О.В., Попов А.Ю. Основные ошибки при формировании учетной политики и их последствия	29
Дудина О.И., Тимофеева В.А. Основные финансовые показатели предприятия и их значимость в финансово-хозяйственной деятельности	33
Массарыгина В.Ф. О разработке международного стандарта аудита финансовой отчетности сложных организаций	39
Машкова А.А. Трансформация методов подтверждения отчетной информации	43
Мельников М.О., Власова И.Е. Особенности формирования бюджета движения денежных средств в строительной организации, выполняющей функции генерального подрядчика.....	47
Моисеенко С.Л., Малышева Н.П. Особенности налогообложения и налогового контроля коммерческих организаций ИТ-сферы	51
Мустафина О.В., Нишневич Ю.Е. Затраты на предприятиях сферы юридических услуг.....	57
Озорнина С.М. Переход компании на аутсорсинг бухгалтерских услуг как составляющая бизнес-модели.....	61
Попов А.Ю., Михайлова А.С. Проблемы учета затрат на научные исследования в международной практике.....	64
Титова А.В. Особенности формирования учетного процесса в религиозных организациях	68
Холбеков Р.О. Факторы, влияющие на формирование доходов предприятия, и пути совершенствования их учета в Республике Узбекистан.....	71
Шарапова Н.В., Бабенкова А.М. Современные тренды внутреннего аудита организации	76

Научное издание

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ:
СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ
И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

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

(Екатеринбург, 24 апреля 2023 г.)

Печатается без издательской обработки и корректуры
Компьютерная верстка *Ю. С. Баусовой*

Поз. 50. Подписано в печать 21.08.2023.
Формат 60 × 84 ¹/₁₆. Бумага офсетная. Печать плоская.
Уч.-изд. л. 4,6. Усл. печ. л. 4,7. Печ. л. 5,0. Тираж 13 экз. Заказ 406.
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

