

Министерство образования и науки Российской Федерации  
НОВОСИБИРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

---

**ИССЛЕДОВАНИЯ МОЛОДЫХ УЧЕНЫХ  
В РЕШЕНИИ АКТУАЛЬНЫХ ПРОБЛЕМ  
БУХГАЛТЕРСКОЙ НАУКИ**

**СБОРНИК НАУЧНЫХ ТРУДОВ**

г. Новосибирск, г. Санкт-Петербург, г. Москва  
27 апреля 2018 г.

НОВОСИБИРСК  
2018

ББК 65.052.2я431  
И 889

И 889 **Исследования молодых ученых в решении актуальных проблем бухгалтерской науки: сборник научных трудов / под ред. Б.А. Аманжоловой, Т.В. Жуковой.** – Новосибирск: Изд-во НГТУ, 2018. – 132 с.

ISBN 978-5-7782-3593-9

В сборнике научных трудов представлены результаты научных исследований студентов, магистрантов и аспирантов высших учебных заведений России в решении актуальных проблем бухгалтерской науки.

Сборник подготовлен на основе материалов Всероссийской научной конференции магистрантов и аспирантов «Исследования молодых ученых в решении актуальных проблем бухгалтерской науки» (27 апреля 2018 г., г. Новосибирск, г. Санкт-Петербург, г. Москва).

ББК 65.052.2я431

ISBN 978-5-7782-3593-9

© Коллектив авторов, 2018  
© Новосибирский государственный  
технический университет, 2018

## СОДЕРЖАНИЕ

Вместо предисловия .....	5
<b>Раздел 1. Современные аспекты формирования финансовой и нефинансовой отчетности .....</b>	<b>9</b>
<i>Белоногов В.Д.</i> Экономические последствия введения новых правил отражения аренды в финансовой отчетности .....	9
<i>Кандашвили И.М.</i> Учет основных средств по РСБУ и МСФО для целей трансформации отчетности .....	14
<i>Каталицкая А.А.</i> Методы оценки существенности показателей финансовой отчетности.....	18
<i>Лобачёв Е.В.</i> Показатели рыночного риска в годовой бухгалтерской отчетности .....	24
<i>Михайлов С.С.</i> Отражение рисков в корпоративной отчетности.....	30
<i>Соколов И.А.</i> Методика отражения отложенной выручки по МСФО в транспортной компании.....	34
<b>Раздел 2. Актуальные проблемы учетно-аналитического обеспечения управления экономическими субъектами .....</b>	<b>37</b>
<i>Богоявленская Т.С.</i> Причины возникновения несостоятельности экономических субъектов .....	37
<i>Гомберг Д.Д.</i> Виды дебиторской задолженности через призму классификации активов .....	41
<i>Гончарова Л.И.</i> Анализ работы отдела бухгалтерии и возможность перехода на аутсорсинг учетных функций.....	46
<i>Громышева О.В.</i> Классификационные модели учета себестоимости утилизации отходов .....	50
<i>Гуляева Д.А.</i> Использование коэффициентного метода при оценке эффективности бизнес-процессов .....	54
<i>Десятникова Л.П.</i> Организация бухгалтерского учета оплаты труда работников в РСБУ и МСФО .....	58
<i>Еременко Е.А.</i> Новые технологии и их будущее влияние на бухгалтерский учет .....	62
<i>Иванова А.М.</i> Аналитическое обеспечение управления потоками денежных средств коммерческой организации.....	66
<i>Каракозова П.Ю.</i> Проблемы аудита основных средств в соответствии с МСФО .....	68
<i>Козлова Е.А.</i> Анализ влияния стратегии слияний и поглощений на эффективность цепочки поставок .....	72

---

<i>Лисовцева А.Н.</i> Критический обзор методик анализа финансовой устойчивости .....	77
<i>Хамиди А.</i> Условия и факторы развития исламской модели бухгалтерского учета .....	80
<i>Хомяков М.Ю.</i> Проблемы учета в нефтегазовой отрасли .....	84
<i>Чащина С.А.</i> Совершенствование методики оценки уровня локализации производства в условиях импортозамещения .....	89
<i>Чен Е.С.</i> Особенности учета затрат на добычу нефти шахтным методом .....	93
<b>Раздел 3. Проблемы теории и практики аудита и внутреннего контроля .....</b>	<b>97</b>
<i>Болубуева Ю.А.</i> Перспективы аудита системы вознаграждений бюджетного учреждения .....	97
<i>Боровикова Э.В.</i> Риск-ориентированный подход во внутреннем аудите .....	101
<i>Ветрова Ю.А.</i> Анализ методического обеспечения оценки аудиторских рисков .....	105
<i>Зиновьева Н.В.</i> Количественная оценка рисков в аудиторской деятельности .....	109
<i>Зубарева В.А.</i> Теоретические аспекты внутреннего контроля .....	113
<i>Мальшева М.А.</i> Основные требования к организации внутреннего контроля затрат на IT-предприятиях .....	117
<i>Пахомова Н.А.</i> Особенности аудиторской проверки в условиях антикризисного управления .....	121
<i>Рыжкова Д.В.</i> Сопоставление признаков несоблюдения непрерывности деятельности и критериев несостоятельности (банкротства) в аудите .....	124
<i>Самко А.Ю.</i> К вопросу о роли внутреннего контроля в деятельности организации .....	128

---

---

## ВМЕСТО ПРЕДИСЛОВИЯ

---

---

*Бибигуль Ашкеновна Аманжолова,*  
д-р экон. наук, профессор,  
заведующий кафедрой аудита, учета и финансов  
Новосибирского государственного  
технического университета

Настоящая конференция является третьей из цикла ежегодных Всероссийских научных конференций магистрантов и аспирантов «Исследования молодых ученых в решении актуальных проблем бухгалтерской науки». Конференция проводится в рамках совместного проекта Новосибирским государственным техническим университетом и Санкт-Петербургским государственным экономическим университетом. В этом году в проект активно включился Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, что свидетельствует о расширении пространства дискуссионной площадки для молодых ученых!

Участники конференции обеспечили представительство ведущих вузов России: Алтайского государственного университета, Дальневосточного федерального университета, Новосибирского государственного технического университета, Новосибирского государственного университета экономики и управления, Омского государственного университета путей сообщения, Ростовского государственного экономического университета, Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Тюменского государственного университета, Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

Нашу конференцию отличает широкий диапазон тематики докладов по результатам исследований молодых ученых России. Проблематика докладов конференции сконцентрирована на тенденциях развития финансовой отчетности, ее аналитических возможностях, а также возможности совершенствования системы внутреннего контроля и аудита.

Конференция предоставляет возможность дискуссионного научного общения между молодыми учеными и их старшими коллегами и авторитетными наставниками, что способствует развитию сотрудничества, в том числе создает основу для запуска межвузовских проектов в области бухгалтерского учета, анализа и аудита.

Организаторы конференции от имени Новосибирского государственного технического университета – преподаватели кафедры аудита, учета и финансов – благодарят ведущих ученых и молодых исследователей за качество предоставленных материалов, неравнодушное отношение к проблемам бухгалтерской науки, активное участие в мероприятии и интересное общение!

*Наталья Александровна Каморджанова,*  
д-р экон. наук, профессор,  
заведующий кафедрой аудита и внутреннего контроля  
Санкт-Петербургского государственного  
экономического университета

27 апреля 2018 г. состоялась ставшая традиционной III Всероссийская научная конференция магистрантов и аспирантов «Исследования молодых ученых в решении актуальных проблем бухгалтерской науки», которую организовали кафедра аудита и внутреннего контроля СПбГЭУ, кафедра аудита, учета и финансов НГТУ и факультет учета и аудита Финансового университета при Правительстве РФ.

Что можно понимать под традициями? Традиция подобна кораблю Тезея. Тезей (Тесей) – легендарный афинский царь (около XIII в. до н. э.). При очередном ремонте корабля Тезея заменяли то одну деталь, то другую, и от прежнего корабля в итоге не осталось практически ничего: все было заменено, но это был корабль Тезея. Люди и даже поколения людей сменяют других, но новые поколения в чем-то воспроизводят образцы поведения предыдущих таким образом, что традиция, как волна, «скользит» по поколениям. Вот и наша видеоконференция, сохраняя традиции, преумножает их и развивается. В 2018 г. в состав организаторов конференции наряду с СПбГЭУ и НГТУ вошел Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации.

В современном мире на первый план все больше выходит образование, формирующее личности с новой системой ценностей, новой этикой, деятельностью в русле дальнейшего развития. Считаем, что проведение такого рода конференций направлено на реализацию этой задачи. Видеоконференции – один из важных элементов сетевого взаимодействия наших университетов в рамках научно-исследовательской работы аспирантов и магистрантов с использованием открытого информационного и образовательного пространства. Современные компьютерные технологии обеспечивают быстроту и доступность вовлечения в общение неограниченного числа участников, открытость этой общности, что дает возможность приобщить любого студента к решению многих научных проблем. Актуализация взаимодействия посредством компьютерных технологий позволяет вывести научно-исследовательскую работу обучающихся на уровень активного социального творчества, что, с одной стороны, расширя-

ет возможности человека, с другой – способствует интеграции и переработке различного рода информации в социальной системе.

Мы живем не в отлаженном и завершенном, а в развивающемся мире, где главная задача – будущее, прошлое же имеет ценность лишь в той мере, в какой оно способно обеспечить обоснованность, надежность и плодотворность наших будущих решений в области бухгалтерской науки!

Организаторы конференции от Санкт-Петербургского государственного экономического университета – преподаватели кафедры аудита и внутреннего контроля – благодарят ведущих ученых страны и аспирантов и магистрантов за активное участие в этом сетевом проекте!

*Ольга Владимировна Ефимова,*  
д-р экон. наук, профессор,  
профессор Департамента учета, анализа и аудита  
Финансового университета  
при Правительстве Российской Федерации

Участники Всероссийской научной конференции магистрантов и аспирантов «Исследования молодых ученых в решении актуальных проблем бухгалтерской науки»! Выражаю свое уважение вам – активным исследователям, заинтересованным в развитии и процветании бухгалтерской науки! Вам предстоит обсуждать актуальные проблемы развития бухгалтерского учета, экономического анализа, контроля и аудита в России и за рубежом.

За три года своего существования наша конференция показала себя динамично развивающейся открытой дискуссионной площадкой для представления результатов научных исследований молодых ученых и их активного обсуждения.

Конференция предоставляет широкие возможности обмена результатами научных исследований, проведения плодотворных обсуждений, коллективного поиска возможностей для решения проблем, возникающих в профессиональной деятельности. Нужно отметить, что многочисленные исследования, проводимые с участием самых авторитетных международных профессиональных организаций, подчеркивают растущую роль современного бухгалтера-аналитика в устойчивом развитии компании и создании ее стоимости. Это принципиально новая постановка вопроса, которая заставляет по-иному смотреть на задачи и компетенции бухгалтера, аналитика и аудитора.

Я желаю всем участникам успехов в дальнейшем продвижении их как исследователей, которые дорожат замечательными традициями российской учетной школы и активно работают над самыми актуальными современными проблемами.

Выражаю надежду, что данная конференция станет значимым событием в научно-исследовательской деятельности каждого ее участника и останется в памяти радостью общения с единомышленниками, азартом дискуссий, вдохновением и, конечно, новыми интересными идеями!



---

---

## РАЗДЕЛ 1

# СОВРЕМЕННЫЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОЙ И НЕФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

---

---

УДК 330.53

### ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ВВЕДЕНИЯ НОВЫХ ПРАВИЛ ОТРАЖЕНИЯ АРЕНДЫ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

**Белоногов В.Д.**

*Магистрант I курса факультета учета и аудита,  
Финансовый университет при Правительстве РФ*

Научный руководитель О.В. Рожнова, д-р экон. наук, профессор,  
Финансовый университет при Правительстве РФ

В статье рассматриваются экономические последствия введения нового стандарта IFRS 16 «Аренда» на отражение аренды в финансовой отчетности с демонстрацией влияния на практическом примере.

*Ключевые слова:* финансовая отчетность, МСФО, аренда, арендатор, арендодатель, IFRS 16.

### ECONOMIC CONSEQUENCES OF INTRODUCTION OF NEW GUIDELINES FOR PRESENTATION OF LEASE IN FINANCIAL STATEMENTS

**Belonogov V.D.**

*Master student of I course of the faculty of Accounting and Audit,  
Financial University under the Government of the Russian Federation*

Scientific supervisor O.V. Rozhnova,  
Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,  
Financial University under the Government of the Russian Federation

The article discusses economic consequences of introduction of new IFRS 16 «Leases» for presentation of lease in financial statements with demonstration of influence on practical example.

*Keywords:* financial statements, IFRS, Leases, lessee, lessor, IFRS 16.

На текущий момент существует два стандарта по отражению в отчетности операций аренды в соответствии с МСФО: «новый» стандарт МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и «старый» МСФО (IAS) 17 «Аренда». Изменения в новом стандарте в основном касаются отражения в отчетности аренды у арендаторов, изменения в отражении в отчетности арендодателей несущественны.

В соответствии с новым стандартом МСФО (IFRS) 16, арендатор обязан отразить актив в форме права пользования и обязательство по аренде. В этом проявляется балансовый метод, позволяющий получить реальную картину финансового положения арендатора. Первоначальная оценка актива включает сумму первоначальной оценки обязательства по аренде, арендные платежи на дату начала аренды (аванс), любые первоначальные затраты и затраты на демонтаж. Затем актив в виде права пользования амортизируется подобно амортизации основного средства и подвергается проверке на обесценение.

Первоначальная оценка обязательства равна сумме дисконтированных платежей по аренде, в том числе это фиксированные платежи, переменные платежи, выкупная стоимость [1], цена исполнения опциона на продление или штрафа за расторжение, если есть намерения продлить договор или его расторгнуть. В соответствии с МСФО (IFRS) 16, арендатор может не применять вышеуказанные правила для аренды сроком меньше 12 месяцев и для объектов с низкой стоимостью. В связи с этим, компания может быть заинтересована в том, чтобы заключать договоры аренды на срок, меньший, чем 12 месяцев, что позволит ей не показывать обязательства в отчете о финансовом положении, существенно улучшая свою финансовую устойчивость. Это является, по мнению Р. Хендри, очевидным нарушением [2]. На наш взгляд, нельзя не согласиться с мнением Р. Хендри, поскольку отражение таких договоров, как договор операционной аренды нарушает принцип приоритета экономического содержания над формой и является вуалированием.

Рассмотрим на примере порядок учета и отражения в отчетности операций операционной аренды по стандарту МСФО (IAS) 17 и МСФО (IFRS) 16 в условной компании ООО «Ромашка», которая является арендатором. ООО «Ромашка» арендовало 01.01.2017 торговые площади на три года в операционную аренду (нет перехода права собственности), должна оплачивать по 3000 тыс. руб. в год в начале каждого года, платеж за последний год – за вычетом уплаченного авансового платежа в размере 250 тыс. руб. При этом у арендатора есть право использовать опцион на продление договора аренды еще на два года, и за эту услугу он обязан в конце третьего года аренды заплатить арендодателю 500 тыс. руб. Арендная плата в течение дополнительных двух лет составляет 3500 тыс. руб. в год. ООО «Ромашка» намерена использовать этот опцион.

В соответствии с МСФО (IAS) 17, расходы по операционной аренде признаются линейным методом в течение срока аренды. Срок аренды равен основному сроку аренды в договоре плюс срок аренды по опциону, т. е. пяти годам. Затраты по аренде составят:

$$250 + 3000 \times 3 + 500 + 3500 + 3250 = 16500 \text{ (тыс. руб.)}$$

Рассчитываем среднюю стоимость аренды в год:

$$16500 / 5 = 3300 \text{ (тыс. руб.)}$$

ООО «Ромашка» будет отражать в конце каждого года в составе расходов сумму в размере средней стоимости аренды.

Для упрощения отразим операции по годам без ежемесячных начислений. Далее в таблице представлены бухгалтерские записи в учете за 2017 г. Для более простой картины игнорируем НДС (табл. 1).

Т а б л и ц а 1

**Бухгалтерские записи за 2017 г. согласно правилам МСФО (IAS) 17 в ООО «Ромашка»**

Дата	Экономическая сущность операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
01.01.2017	Оплата авансового платежа	Дебиторская задолженность	Деньги	250
01.01.2017	Оплата за первый год	Дебиторская задолженность	Деньги	3000
31.12.2017	Начисление расходов по аренде	Прочие расходы	Дебиторская задолженность	3300

Рассмотрим элементы отчета о финансовом положении (бухгалтерского баланса) на 31.12.2017 и элементы отчета о совокупном доходе за 2017 г. по МСФО (IAS) 17 (табл. 2). В связи с тем, что средняя арендная плата за год больше, чем сумма аванса (250 тыс. руб.) и ежегодного платежа (3000 тыс. руб.), признается кредиторская задолженность в размере 50 тыс. руб. За отчетный период будет признан прочий расход в размере 3300 тыс. руб.

Т а б л и ц а 2

**Элементы финансовой отчетности компании-арендатора  
ООО «Ромашка» за 2017 г. по МСФО (IAS) 17**

Статья отчета	Сумма, тыс. руб.
<i>Отчет о финансовом положении</i>	
Краткосрочная кредиторская задолженность	50
<i>Отчет о совокупном доходе</i>	
Прочие расходы	3300

Теперь рассмотрим порядок учета и отражения в отчетности этого договора по новому стандарту МСФО (IFRS) 16. ООО «Ромашка» привлекает заемные средства

в среднем по ставке 20 % годовых. Чтобы рассчитать размер обязательства, необходимо применить дисконтирование всех платежей по аренде (кроме авансового платежа и платежа за первый год), используя ставку дисконтирования.

В результате дисконтирования получится следующий результат:

$$3000 / 1,2 + 3000 / 1,2^2 + 500 / 1,2^3 + 3500 / 1,2^3 + 3250 / 1,2^4 = 8465 \text{ (тыс. руб.)}$$

Других затрат по аренде у арендодателя нет, актив признается в размере обязательства плюс авансовый платеж и плюс платеж за первый год. Полученные операции отразим в бухгалтерском учете (табл. 3).

Т а б л и ц а 3

**Бухгалтерские записи за 2017 г. по МСФО (IFRS) 16 в ООО «Ромашка»**

Дата	Экономическая сущность операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
01.01.2017	Оплата авансового платежа	Право пользования	Деньги	250
01.01.2017	Оплата за первый год	Право пользования	Деньги	3000
01.01.2017	Отражение обязательства по аренде	Право пользования	Обязательство по аренде	8465
31.12.2017	Амортизация права пользования	Прочие расходы	Амортизация по праву пользования	2343
31.12.2017	Начисление процентов по обязательству	Финансовые расходы	Обязательство по процентам по аренде	1693

Рассмотрим элементы отчета о финансовом положении на конец 2017 г. и элементы отчета о совокупном доходе. Отчетность, составленная в соответствии с МСФО (IFRS) 16, содержит значительные активы и обязательства, которые отсутствовали бы по старому стандарту (табл. 4).

Т а б л и ц а 4

**Элементы финансовой отчетности компании-арендатора  
ООО «Ромашка» за 2017 г. по МСФО (IFRS) 16**

Статья отчета	Сумма, тыс. руб.
<i>Отчет о финансовом положении</i>	
Право пользования	9372
Краткосрочное обязательство по финансовой аренде	3000
Долгосрочное обязательство по финансовой аренде	7158
<i>Отчет о совокупном доходе</i>	
Прочие расходы	2343
Финансовые расходы	1693

На наш взгляд, отражение обязательств позволяет пользователям отчетности более достоверно оценить финансовую устойчивость компании. По правилам «старого» стандарта для пользователя финансовой отчетности могли быть неочевидны риски бизнеса: а именно то, что бизнес имеет существенные как долгосрочные, так и краткосрочные обязательства по аренде. В связи с предлагаемой в «новом» стандарте методикой большая часть суммы расходов по аренде будет признана в первые годы договора аренды.

По мнению автора, подобное неравномерное распределение расходов по периодам является дискуссионным, поскольку неравномерное отражение расходов по аренде по «новому» стандарту может превратить стабильную прибыль в отчетности арендатора в волатильную. При условии, что из года в год выручка остается неизменной у арендатора, прибыль по новому стандарту в первый год будет относительно низкой и относительно высокой в последний год аренды.

Однако существует точка зрения, что трудно идентифицировать разницу между операционной и финансовой арендой (в трактовке МСФО (IAS) 17), при любой аренде арендатор получает актив в пользование и выгоду от его использования. Безусловно, вопросы, связанные с отражением аренды остаются в поле зрения стейкхолдеров, бухгалтеров, аудиторов и аналитиков и требуют дальнейшей проработки. В каком направлении следует двигаться далее в части достоверного отражения аренды должна показать практика применения МСФО (IFRS)16.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. KPMG Leases Discount rates // Publication number: 134970, Publication date: September 2017. – С. 1–38.
2. *Hendrie R.* What Is The Short-Term Lease Exemption Under IFRS 16 [With Example] / R. Hendrie [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://blog.innervision.co.uk/blog/what-is-the-ifs-16-exemption-for-short-term-leases-with-example/> (дата обращения: 30.12.2017).

УДК 657.1

**УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО РСБУ И МСФО  
ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ТРАНСФОРМАЦИИ ОТЧЕТНОСТИ****Кандашвили И.М.***Магистрант II курса факультета экономики,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*Научный руководитель Ю.Ю. Смольникова, канд. экон. наук, доцент,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

В статье рассматриваются различия в учете основных средств по правилам МСФО и РСБУ, а также необходимые корректировки при трансформации российской отчетности в соответствии с правилами МСФО по участку «основные средства».

*Ключевые слова:* основные средства, МСФО, РСБУ, трансформация отчетности.

**THE FIXED ASSETS ACCOUNTING ACCORDING TO RAS AND IFRS  
FOR THE PURPOSES OF TRANSFORMATION OF STATEMENT****Kandashvili I.M.***Master student of II course of the faculty of Economics,  
Saint Petersburg State University of Economy*Scientific supervisor J.J. Smolnikova,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Saint Petersburg State University of Economy

The article discusses the differences in accounting of fixed assets by rules IFRS and RAS and also necessary adjustments at transformation of the Russian reporting according to rules IFRS under the site «fixed assets» are considered.

*Keywords:* fixed assets, IFRS, RAS, transformation of the reporting.

Информация о состоянии и движении основных средств как самой значимой статьи активов большинства компаний является одной из самых востребованных для внешних пользователей. На сегодняшний день МСФО являются признанной системой учета, обладающей максимальной достоверностью и понятности пользователю. Российские компании, представляющие отчетность по МСФО, для ее формирования должны либо воспользоваться способом ведения параллельного учета, либо трансформировать финансовую отчетность, составленную по российским стандартам, в соответствии с требованиями МСФО. На сегодняшний день способ трансформации наиболее актуален, так как является менее затратным.

В процессе трансформации отчетности организация должна провести следующие операции:

- признать для включения в отчетность активы и обязательства в соответствии с МСФО;
- прекратить признание активов и обязательств, признанных по РСБУ, которые в соответствии с МСФО не должны быть признаны;
- произвести реклассификацию тех объектов в отчетности, которые были признаны в соответствии с РСБУ, но в соответствии с МСФО должны относиться в состав других объектов;
- произвести оценку (переоценку) признанных активов и обязательств в соответствии с методами оценки по стандартам МСФО.

Для проведения корректировок по объектам, относящимся к долгосрочным активам, следует выявить:

- различия в условиях признания активов по РСБУ и МСФО;
- различия в оценке и переоценке объектов;
- различия в расчете и начислении амортизации [1].

Различия в оценке и переоценке активов в процессе трансформации отчетности создают разницу в расходах, которые входят в себестоимость продукции и услуг и оказывают влияние на финансовые результаты.

Сравним учет основных средств по российским стандартам, согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств», и международным стандартам по МСФО 16 «Основные средства». Основные средства – это материальные активы, которые используются компанией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей и которые предполагается использовать в течение более чем одного отчетного периода. В определениях основного средства, согласно МСФО и РСБУ различий нет, однако состав основных средств различен. Так, к основным средствам в МСФО не относятся: рабочий, продуктивный и племенной скот; многолетние насаждения; активы, предназначенные для сдачи в аренду. Таким образом, при трансформации статьи «основные средства» необходимо произвести реклассификацию активов, которые в МСФО не входят в категорию «основные средства», в состав биологических активов, в инвестиционную собственность либо в активы, предназначенные для продажи [2].

При аренде основных средств в российском учете определяющим фактором будет договор. Арендатор и арендодатель могут определить учет основного средства по взаимному соглашению. В соответствии с требованиями нового стандарта МСФО 17 «Аренда», арендатор должен учесть арендованное имущество на своем балансе. Следовательно, по арендным операциям возникает необходимость проведения корректировки: объект долгосрочной аренды, который по РСБУ числился на забалансовом счете, в МСФО необходимо принять к учету как объект основного средства в аренде, а также не забыть начислить амортизацию по данному объекту за отчетный период.

Также могут возникнуть существенные трансформационные операции в связи с лимитом признания основных средств. Согласно ПБУ 6/01, к основным средствам относятся долгослужащие объекты стоимостью более 40 000 руб. МСФО 16 не содержит лимита стоимости для признания основных средств. Каждая организация самостоятельно определяет для себя уровень существенности, ниже которого актив признается в составе материально-производственных запасов. В связи с этим возможна ситуация, когда актив, который в РСБУ являлся основным средством, в МСФО таковым не будет. В таком случае необходимо сделать трансформационную корректировку по списанию основного средства [3]. Хотя у российских компаний чаще встречается обратная корректировка: когда объекты, в РСБУ отнесенные в состав запасов, переклассифицируются в МСФО в состав основных средств с обязательным начислением амортизации за отчетный период.

Согласно международным и российским стандартам бухгалтерского учета, основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости, но формируется она по-разному. По приобретенным основным средствам в соответствии с МСФО 16 и ПБУ 6/01 все затраты, связанные с приобретением и вводом в эксплуатацию, включаются в стоимость. Основные средства, изготовленные самостоятельно, регулируются одинаково в обоих стандартах. В стоимость включаются суммы всех затрат на строительство и введение в эксплуатацию. Согласно МСФО 16, включение затрат в балансовую стоимость объекта прекращается, когда он доставлен в нужное место в состоянии функционирования. Согласно п. 9 ПБУ 6/01, основные средства, полученные в счет вклада в уставный капитал, оцениваются по согласованию учредителей, а в МСФО – по справедливой стоимости. Когда компания приобретает основные средства с отсрочкой платежа, его первоначальную стоимость в МСФО нужно формировать, используя дисконтирование платежей по рыночной процентной ставке. В РСБУ принцип дисконтирования отсутствует, первоначальную стоимость актива всегда определяют по номинальной величине платежей.

В связи с различиями в расчете первоначальной стоимости по РСБУ и МСФО, проводятся трансформационные корректировки по пересчету первоначальной стоимости основного средства, например, расходы, связанные с включением в стоимость объекта резерва на демонтаж основного средства по окончании его использования, а также с дисконтированием денежных потоков по кредиту и др.

Возмещение стоимости основных средств в РСБУ и МСФО происходит через механизм амортизации. За базу начисления амортизации в РСБУ берется первоначальная стоимость, способ амортизации неизменен, а срок полезного использования можно изменить только при реконструкции или модернизации объекта. В МСФО базой начисления амортизации является амортизируемая стоимость (первоначальная за минусом ликвидационной с учетом затрат на выбытие). Срок полезного использования и метод начисления амортизации регулярно пересматриваются.

Трансформационные корректировки, связанные с начислением амортизации, возникают, например, если в РСБУ и МСФО и выбран различный срок полезного



использования объекта, разный метод расчета амортизации. Также корректировки проводятся в расчете базы для начисления амортизации.

Одним из существенных моментов, отличающих отчетность по МСФО от российской отчетности, является методика проведения переоценки основных средств по документально подтвержденным рыночным ценам.

В соответствии с российскими правилами учета, переоценке подвергается первоначальная или восстановительная стоимость основных средств, а затем осуществляется корректировка накопленной амортизации с применения коэффициента, аналогичного коэффициенту изменения первоначальной стоимости (п. 15 ПБУ 6/01).

По правилам МСФО, компании, выбравшие для какой-либо группы основных средств метод учета по переоцененной стоимости, обязаны привести балансовую (остаточную) стоимость основных средств к их справедливой стоимости. Кроме того, по правилам МСФО (IAS 36 «Обесценение активов»), справедливая стоимость объекта основных средств подлежит корректировке при наличии признаков обесценения.

Трансформационные корректировки, касающиеся переоценки основного средства: при начальном увеличении стоимости дооценка учитывается в собственном капитале с последующим уменьшением этой суммы при уценке и отнесении суммы уценки, превышающей накопленную дооценку, на убытки (п. 39 МСФО 16). При начальном уменьшении стоимости уценка учитывается в убытках с последующим отнесением на прибыль сумм дооценки и учетом сумм дооценки, превышающих начальную уценку, в собственном капитале (п. 40 МСФО 16). При выбытии основных средств учтенная в капитале дооценка переносится из капитала на нераспределенную прибыль (п. 41 МСФО 16).

Таким образом, при трансформации отчетности российских компаний в формат МСФО по статье «Основные средства» производится достаточно много корректировок, обусловленных как расхождениями в учете основных средств по РСБУ и МСФО, так и составом объектов, а также применением общих принципов МСФО.

### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» от 28.12.2015 № 217н // Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 15.12.2017).

2. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов России. – Режим доступа: <http://minfin.ru/common/upload/library/2015/01/main/IAS16.pdf/> (дата обращения: 15.12.2017).

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) // Справочно-правовая система «Гарант». – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12122835/> (дата обращения: 15.12.2017).

УДК 657

**МЕТОДЫ ОЦЕНКИ СУЩЕСТВЕННОСТИ  
ПОКАЗАТЕЛЕЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ****Каталицкая А.А.***Магистрант II курса факультета бизнеса,  
Новосибирский государственный технический университет*

Научный руководитель Т.В. Жукова, канд. экон. наук, доцент,  
Новосибирский государственный технический университет

Основной целью исследования является обобщение существующих в аудиторской и учетной практике методов оценки существенности показателей финансовой отчетности для повышения ее информативности и полезности для заинтересованных пользователей.

*Ключевые слова:* существенность, финансовая отчетность, МСФО, МСА, методы оценки существенности.

**METHODS OF EVALUATING THE MATERIALITY  
OF FINANCIAL REPORTING ITEMS****Katalitskaya A.A.***Master student of II course of the faculty of Business,  
Novosibirsk State Technical University*

Scientific supervisor T.V. Zhukova,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Novosibirsk State Technical University

The main objective of the study is to summarize the methods of evaluating the materiality of financial reporting items that exist in the auditing and accounting practice in order to increase its informativeness and usefulness for interested users.

*Keywords:* materiality, financial statements, IFRS, ISA, methods of evaluating the materiality.

Существенность выступает как количественная характеристика финансовой отчетности и рассматривается как предельное значение искажений бухгалтерской отчетности, начиная с которого пользователи не смогут принимать экономические решения на ее основе. Стоит отметить, что в МСА 320 существенность для целей аудита

определяется в соответствии с применяемой концепцией подготовки и представления финансовой отчетности, основанной на принципах, установленных Концептуальными основами финансовой отчетности [1]. В соответствии с данным документом, существенность является специфичным критерием уместности, основывающимся на характере или величине (либо обоих этих факторах) статей, в которых с помощью конкретного финансового отчета руководство компании раскрывает информацию о хозяйственной деятельности данной организации [2].

Таким образом, оценка существенности информации зависит не только от величины показателей, которые являются специфичными для каждой компании, но и от их первоначальной оценки, характера и конкретных обстоятельств возникновения. В связи с чем методика оценки существенности должна содержать в себе и количественную, и качественную составляющую информации.

Методика качественной оценки существенности основана на влиянии характера того или иного показателя на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемых на основе финансовой отчетности. Необходимо учитывать природу показателя и конкретные обстоятельства его возникновения, так как в некоторых ситуациях характер показателя оказывается определяющим, независимо от его количественного значения, и может оказать влияние на решения заинтересованных пользователей.

Методика количественной оценки существенности основана на изучении размера статьи как в абсолютных, так и в относительных величинах. Абсолютные критерии существенности не могут служить единственной базой для оценки существенности информации и редко применяются на практике. При составлении отчетности чаще используются относительные показатели, выражаемые в соотношениях и пропорциях. Величина показателя может быть существенной для небольшой компании, тогда как такое же значение может быть несущественным для другой, поэтому необходимо учитывать масштабы деятельности организации, а значит и относительные показатели.

Оценка существенности статей на основе абсолютных и относительных критериев может производиться с использованием методов финансового анализа. Содержание финансового анализа во многом определяется тем, кто является пользователем информации и какова сфера его экономических интересов в оценке деятельности компании.

Финансовая отчетность имеет широкий круг пользователей, и у каждого из них разное представление об уровне существенности той или иной информации. Так, для существующих инвесторов будет являться существенной информация о результатах деятельности организации, для потенциальных инвесторов – о финансовой устойчивости предприятия, изменениях спроса на продукцию и рентабельности вложений. Если организация финансируется долговыми обязательствами, а не акционерным

капиталом, для пользователей может быть важнее информация об активах, чем информация о доходах.

Кроме методов финансового анализа при расчете количественного значения существенности (уровня существенности) применяются различные методики, основанные на практическом опыте.

В аудиторской практике одним из самых популярных является метод определения уровня существенности как среднего процента. В рамках данной методики существуют рекомендации по использованию базовых показателей, применение к которым определенного процента позволяет определить уровень существенности. Например: балансовая прибыль – 5 %, выручка – 2 %, валюта баланса – 2 %, собственный капитал – 10 %, совокупные затраты – 2% [5].

Отмечается, что процент, применяемый для оценки существенности, может быть увеличен или уменьшен в зависимости от обстоятельств. Аудитор должен принимать во внимание такие факторы, как специфика работы организации, искажения, выявленные в предыдущие годы, а также качественные показатели, относящиеся к определению подходящего процента.

Международная аудиторская компания KPMG применяет самостоятельно разработанный подход к количественной оценке существенности информации в учете, при котором функция рассчитывается исходя из допущения об убывающей отдаче масштаба производства, поэтому порог существенности снижается по мере того, как компания растет и развивается.

Различают несколько вариаций этой формулы, однако ее стандартный вид выглядит следующим образом:

$$C = \beta(\max(i, i))^\alpha,$$

где  $C$  – уровень существенности;  $\beta$  – положительная ненулевая константа, обычно  $\beta > 1$ ;  $i = 1, 2, \dots, N$  – служит номером каждого актива или счетом поступлений;  $\alpha$  – положительная константа,  $0 < \alpha < 1$  [4].

Достаточно простой расчет предполагает метод скользящей шкалы. В рамках данного метода используют фиксированные уровни процента, которые варьируются в зависимости от масштабов деятельности организации. Ниже приведен пример одной из таких шкал, где  $B$  – выручка:

- если  $B < 20\,000$ , то  $C = 5\%$ ;
- если  $20\,000 < B < 1\,000\,000$ , то  $C = 2\%$ ;
- если  $1\,000\,000 < B < 100\,000\,000$ , то  $C = 1\%$ ;
- если  $B > 100\,000\,000$ , то  $C = 0,5\%$  [4].

Компания может применять методику расчета существенности учетной информации, также основанной на величине базовых показателей, алгоритм действий которой представлен ниже [4]:

- 1) рассчитать среднеарифметическое значение из числа базовых показателей;

2) определить отклонения рассчитанного среднеарифметического значения от наибольшего и наименьшего показателей;

3) удалить из выборки те показатели, которые отличаются от среднеарифметического более чем на 20 %;

4) рассчитать новое среднеарифметическое значение из числа оставшихся. Этот показатель и станет основным уровнем существенности.

Некоторые из представленных методик заимствованы из практики аудиторской деятельности и не подходят для определения существенности учетной информации, поскольку не предполагают применения профессионального суждения, что может привести к расчету неподходящего уровня существенности. Именно информация, представленная в отчетности на основе профессионального суждения и критерия существенности, способна удовлетворить интересы разных групп пользователей.

При решении вопроса, является ли информация существенной для представления в отчетности, качественные и количественные характеристики каждого показателя необходимо оценивать в совокупности, так как в зависимости от обстоятельств не только стоимостная оценка показателя, но и его характер могут иметь решающее значение для компании и способны оказать влияние на решение пользователей отчетности.

При принятии суждений о существенности в ходе подготовки финансовой отчетности вызывает интерес четырехэтапный процесс, который представлен в Руководстве Совета по МСФО «Принятие суждений о существенности» (IFRS Practice Statement 2 Making Materiality Judgments) (см. рисунок) [3].

Основываясь на положениях Руководства, предлагается методика оценки существенности, включающая алгоритм действий для идентификации существенной информации, учитывающий качественные и количественные параметры показателей финансовой отчетности:

1) провести анализ финансового состояния организации, ее платежеспособности, финансовой устойчивости и деловой активности, рассчитав соответствующие коэффициенты по данным финансовой отчетности, составленной по РСБУ и МСФО;

2) выявить отклонения по коэффициентам, рассчитанным по показателям по РСБУ и МСФО и провести их анализ;

3) определить группы пользователей финансовой отчетности, на решения которых потенциально могут оказать влияние статьи финансовой отчетности, по которым выявлены отклонения, и их интересы;

4) определить зависимость существенности информации от ее характера, а также фактов и обстоятельств, относящихся к деятельности компании;

5) сформировать профессиональное суждение в отношении существенности статей финансовой отчетности.

При формировании профессионального суждения в отношении существенности статей финансовой отчетности руководству компании необходимо принять во внима-

ние результаты, полученные на каждом шаге алгоритма идентификации существенных статей. Для систематизации данного процесса необходимо рассчитать удельный вес отклонений значений, рассчитанных по МСФО и РСБУ, которые имеют значительные различия в релевантных показателях финансовой отчетности, например в валюте баланса, в выручке, в себестоимости, в величине чистой прибыли и др.



Четырехэтапный процесс определения существенности [3]

Применение данного алгоритма позволяет определить существенные статьи финансовой отчетности, по которым необходимо раскрывать дополнительную информацию в примечаниях для того, чтобы пользователи могли быть уверены в достоверности отчетности и на ее основе принимали эффективные экономические решения.

### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н) [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справ.-правовая система. Москва, 1997–2018. – Загл. с экрана (дата обращения: 08.01.2018).

2. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс] // Консультант-Плюс: справ.-правовая система. – Москва, 1997–2018. – Загл. с экрана (дата обращения: 08.01.2018).

3. Принятие суждений о существенности (IFRS Practice Statement 2: Making Materiality Judgements) [Электронный ресурс] // IFRS Foundation. – 2017. – Режим доступа: <http://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/disclosure-initiative-materiality-practice-statement/mps-project-summary-and-practice-statement.pdf/> (дата обращения: 08.01.2018).

4. *Каморджанова Н.А.* Бухгалтерская отчетность как информационная база управления социально-экономическими системами: монография / Н.А. Каморджанова [и др.]; под общ. ред. Н.А. Каморджановой. – Санкт-Петербург: СПбГИЭУ, 2012. – 500 с.

5. *Рогоуленко Т.М.* Основы аудита: учебник / Рогоуленко Т.М., Пономарева С.В. – 5-е изд., стереотип. – Москва: Флинта, 2017. – 508 с.

УДК 657.1

**ПОКАЗАТЕЛИ РЫНОЧНОГО РИСКА  
В ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЁТНОСТИ****Лобачёв Е.В.***Аспирант II курса Института менеджмента и экономики,  
Омский государственный университет путей сообщения*

Научный руководитель Т.Б. Кувалдина, д-р экон. наук, доцент,  
Омский государственный университет путей сообщения

В статье приводится пример раскрытия информации о рыночном риске в годовой бухгалтерской отчетности предприятия. Проводится анализ нормативных и законодательных актов, подходов ученых-экономистов к вопросам структуры финансовых рисков. Рассматриваются понятия «рыночный риск», «процентный риск», «валютный риск» и «ценовой риск».

*Ключевые слова:* риски, управление рисками, оценка рисков, рыночный риск, бухгалтерская (финансовая) отчетность.

**INDICATORS OF MARKET RISK IN THE ACCOUNTING  
(FINANCIAL) STATEMENTS****Lobachev E.V.***Postgraduate student of II course of the Institute of Management and Economics,  
Omsk State Transport University*

Scientific supervisor T.B. Kuvaldina,  
Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,  
Omsk State Transport University

The article provides an example of disclosure of information about market risk in the company's accounting financial statements. The analysis of normative and legislative acts, approaches of economists on the structure of financial risks. The concepts of «market risk», «interest rate risk», «currency risk», «price risk» are considered.

*Keywords:* risk, risk management, risk assessment, market risk, accounting (financial) reporting.

В современных условиях рыночных отношений все предприятия и организации сталкиваются с проблемами неопределенности и риска. Оценка рисков, принятие управленческих решений по минимизации рисков являются необходимыми инструментами ведения бизнеса, а потому вопросы раскрытия информации о рисках в публичной отчетности в настоящее время являются актуальными.



Появление в международной практике бухгалтерского учета и аудиторской деятельности такого понятия, как внутренний контроль, стало причиной внесения соответствующих изменений в законодательство о бухгалтерском учете. Обязанность по организации и осуществлению внутреннего контроля хозяйственной деятельности возлагается на предприятия ст. 19 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». В законе отсутствуют указания на порядок и методы ведения внутреннего контроля на предприятиях, поэтому, в целях оказания практической помощи организациям по построению системы внутреннего контроля, 26 декабря 2013 г. Минфин РФ опубликовал на своем сайте Информацию № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». В этом документе было дано определение внутреннего контроля, обозначены его цели и задачи, выделены основные элементы.

Одним из показателей уровня внутреннего контроля в организации Минфин РФ считает оценку рисков. В опубликованной 14 сентября 2012 г. Информации № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности» было указано, что годовая бухгалтерская отчетность организации должна содержать данные о потенциально существенных рисках хозяйственной деятельности, которым она подвергается в результате своего функционирования. Целью раскрытия этой информации является получение более полного представления о финансовом положении организации, результатах ее деятельности и о произошедших изменениях по сравнению с предыдущими отчетными периодами. В указанном документе под риском понимается сочетание вероятности и последствий недостижения экономическим субъектом целей деятельности. Здесь же дается группировка рисков по видам: финансовые, правовые, страновые и региональные, репутационные и др. Финансовые риски, в свою очередь, Минфин разделяет на рыночные, кредитные и риск ликвидности. В настоящей статье рассматриваются понятие «рыночный риск» и порядок раскрытия информации о рыночном риске в годовой бухгалтерской отчетности предприятия.

Следует отметить, что многие ученые-экономисты осуществляют классификацию финансовых рисков в зависимости от источников их возникновения, характера возможных финансовых последствий, возможности предвидения и страхования риска и других признаков. Авторские подходы к структуре финансовых рисков, а также трактовки Минфина РФ и МСФО приводятся в табл. 1.

Анализ данных таблицы позволяет говорить о многообразии видов финансовых рисков, с которыми сопряжена деятельность компаний. Большинство авторов тем не менее в качестве основных финансовых рисков выделяют рыночные риски, кредитные риски и риск ликвидности. На такие же группы предлагает разделить финансовые риски Минфин РФ в Информации № ПЗ-9/2012, при этом в отношении рыночных рисков ведомство указывает, что они связаны с неблагоприятными последствиями изменения ценовых индексов, процентных ставок и курсов иностранных валют. Чиновники рекомендуют при раскрытии информации о рисках учитывать требования

Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»), который введен в действие приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160 и применяется на территории нашей страны. В соответствии с МСФО, рыночный риск – это риск того, что справедливая стоимость финансового инструмента или будущие потоки денежных средств по нему будут колебаться из-за изменений рыночных цен. В зависимости от причин такого колебания (изменения валютных курсов, изменения рыночных процентных ставок, изменения рыночных цен, вызванные другими факторами), в МСФО выделены валютный риск, процентный риск и прочий ценовой риск.

Таблица 1

**Сравнительный анализ структуры финансовых рисков**

Авторы, нормативные документы	Структура финансовых рисков
Балабанов И.Т.[1], Шапкин А.С.[7], Уродовских В.Н.[5]	1. Коммерческие (имущественные риски, производственные риски, торговые риски). 2. Риски, связанные с покупательной способностью денег (инфляционные и дефляционные, валютные риски, риски ликвидности). 3. Инвестиционные риски (риски упущенной выгоды, риски снижения доходности, в том числе процентные и кредитные, риски прямых финансовых потерь)
Бланк И.А. [2]	1. Систематические (рыночные), в том числе процентный риск, валютный риск, ценовой риск. 2. Несистематические (специфические), в том числе риск снижения финансовой устойчивости, риск неплатежеспособности, кредитный риск, инвестиционный риск, инновационный риск, депозитный риск, прочие виды рисков
Касьянова С.А. [3]	1. Рыночные риски (валютный, процентный, ценовой). 2. Кредитные риски. 3. Риск ликвидности. 4. Налоговый риск. 5. Инфляционный риск. 6. Инвестиционный риск
Кувалдина Т.Б. [4] Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. [6]	1. Кредитный риск. 2. Процентный риск. 3. Валютный риск. 4. Риск упущенной выгоды
МСФО (IFRS) 7	1. Рыночный риск (валютный, процентный, прочий ценовой). 2. Кредитный риск. 3. Риск ликвидности
Информации Минфина № ПЗ-9/2012	1. Рыночные риски. 2. Кредитные риски. 3. Риск ликвидности

В отношении рыночных рисков, как и в отношении других существенных для предприятия видов риска, в годовой бухгалтерской отчетности должна быть указана следующая информация:

- подверженность организации рискам и причины их возникновения;
- концентрация риска – описание конкретной общей характеристики;
- механизм управления рисками: цели, политика, применяемые процедуры в этой области, методы оценки рисков;
- изменения по сравнению с предыдущим отчетным годом в части подверженности рискам и их концентрации.

Таким образом, для того чтобы обеспечить раскрытие информации о рыночном риске в годовой бухгалтерской отчетности в соответствии с рекомендациями Минфина, необходимо выполнить следующие действия:

- 1) признать факт подверженности организации валютному риску, процентному риску и ценовому риску, описать причины их возникновения;
- 2) обозначить конкретные характеристики, подверженные рыночному риску. Провести анализ чувствительности к каждому виду рыночных рисков;
- 3) описать порядок управления рыночными рисками. Указать цели и задачи, методы и процедуры, используемые для оценки рисков. Проанализировать риски, связанные с переданными активами (сделки РЕПО, переданные векселя и пр.). Раскрыть информацию о хеджировании рыночных рисков;
- 4) указать величину рисков (валютного, процентного, ценового) по состоянию на текущую и предыдущую отчетные даты. Изучить влияние показателей рисков на прибыль (убыток) и капитал предприятия;
- 5) обобщить результаты, сделать выводы.

В соответствии с пунктами этого плана приведем пример раскрытия информации о рыночном риске в годовой бухгалтерской отчетности условного предприятия (Компании).

1. Компания подвержена рыночным рискам (валютному, процентному, ценовому). Причиной рыночных рисков является волатильность соответствующих рыночных индикаторов.

2. Валютный риск. Компания осуществляет валютные заимствования, имеет контракты с поставщиками и подрядчиками в иностранной валюте, в связи с этим имеет открытую валютную позицию (ОВП). Снижение курса национальной валюты (рубля) при короткой позиции отрицательно влияет на финансовые результаты и капитал Компании.

Процентный риск. Компания имеет портфель заимствований, который состоит из ссуд, номинированных в рублях и в иностранной валюте, с различными процентными ставками и сроками погашения. При увеличении рыночных процентных ставок Компания несет дополнительные расходы.

Ценовой риск. Компания имеет вложения в ценные бумаги финансового сектора. При повышении котировок акций Компания имеет внереализационные доходы, при снижении котировок получает расходы.

3. Для того чтобы минимизировать валютный риск Компания осуществляет контроль за величиной ОВП на ежедневной основе и выполняет процедуры по ее снижению. Разнообразие видов используемых финансовых инструментов и видов валют находит отражение в структуре открытой валютной позиции, влияет на кредитную и депозитную политику Компании, формирует подходы к хеджированию. Компания осуществляет сделки РЕПО под залог имеющихся в портфеле ценных бумаг. Для снижения процентного риска Компания применяет следующие методы: страхование риска, применение плавающей процентной ставки, процентные опционы и процентные свопы. Снижение ценового риска достигается путем диверсификации инвестиционного портфеля. При управлении всеми видами рыночных рисков Компания использует систему ограничений (лимитов) на операции, в результате которых происходит (может произойти) изменение стоимости финансовых инструментов. Для оценки валютного, процентного и ценового рисков Компания применяет балльно-весовой метод и метод экспертных оценок.

4. Количественные и качественные характеристики показателей рыночных рисков (валютного, процентного, ценового) на примере условной Компании по состоянию на 01.01.2017 и на 01.01.2018 приведены в табл. 2.

Таблица 2

#### Оценка рыночных рисков Компании

Вид риска	На 01.01.2017	На 01.01.2018
Валютный риск	1,15 (низкий)	1,17 (низкий)
Процентный риск	2,20 (умеренный)	1,95 (низкий)
Ценовой риск	1,65 (низкий)	1,34 (низкий)
Совокупный рыночный риск	1,67 (низкий)	1,49 (низкий)

5. По состоянию на 01.01.2018 произошло незначительное улучшение показателя уровня рыночного риска (1,49) по сравнению с прошлым годом (1,67). Изменение произошло в основном за счет снижения уровня процентного риска. Уровень рыночного риска оценивается как «низкий». Принятую в Компании систему управления рыночными рисками можно считать эффективной в сложившейся экономической ситуации, характерными чертами которой являются международные санкции и высокая волатильность финансовых рынков. В 2017 г. Компанией осуществлялось совершенствование методов оценки рыночных рисков, был расширен набор индикаторов, подходы к оценке стали более консервативными.

На условном примере было показано, как можно раскрыть информацию о рыночном риске в годовой бухгалтерской отчетности, тем самым выполнив рекомендации Минфина. По мнению автора, наиболее сложным является этап оценки величины рыночных рисков, требующий принятия на предприятии методик оценки, наличия соответствующих служб, осуществляющих оценку рисков. В настоящее время обязанность иметь в своей структуре подобные службы возложена на финансовые организации. Для них существуют разработанные Банком России положения и инструкции,

регламентирующие порядок осуществления внутреннего контроля, и мероприятия по управлению рисками. Кредитные организации, например, не только рассчитывают величину кредитного, операционного, рыночного рисков, но и учитывают их при расчете нормативов достаточности капитала.

Для остальных хозяйствующих субъектов пока не разработаны нормативные акты, регулирующие вопросы раскрытия информации о рисках хозяйственной деятельности, которые были бы обязательными для исполнения. Тем не менее признание МСФО позволяет считать, что проблема раскрытия показателей потенциально существующих рисков в отчетности будет актуальной для большого числа предприятий и организаций.

### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Балабанов И.Т. Риск-менеджмент / И.Т. Балабанов. – Москва: Финансы и статистика, 1996. – 192 с.
2. Бланк И.А. Управление финансовыми рисками / И.А. Бланк. – Киев: Ника-Центр, 2005. – 600 с.
3. Касьянова С.А. Тестирование риска хозяйственной деятельности коммерческой организации как инструмент оценки системы внутреннего контроля / С.А. Касьянова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 20. – С. 41–48.
4. Кувалдина Т.Б. Раскрытие информации о рисках в бухгалтерской (финансовой) отчетности / Т.Б. Кувалдина // Бухгалтерский учет. – 2015. – № 1. – С. 134–139.
5. Уродовских В.Н. Управление рисками предприятия / В.Н. Уродовских. – Москва: Вузовский учебник, ИНФРА-М, 2010. – 168 с.
6. Шеремет А.Д. Финансы предприятий / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин. – Москва: ИНФРА-М, 1998. – 343 с.
7. Шапкин А.С. Теория риска и моделирование рискованных ситуаций: учебник / А.С. Шапкин, В.А. Шапкин. – Москва: Дашков и К°, 2005. – 880 с.

УДК 657.1

## ОТРАЖЕНИЕ РИСКОВ В КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

**Михайлов С.С.**

*Магистрант I курса факультета экономики,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*

Научный руководитель М.А. Илатовская, канд. экон. наук, доцент,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

В статье рассматривается влияние рисков на акционерную стоимость посредством их корректного отражения в корпоративной отчетности компании.

*Ключевые слова:* корпоративная отчетность, риски, акционерная стоимость, заинтересованные пользователи.

## RISK TREATMENT IN CORPORATE REPORTING

**Mikhailov S.S.**

*Master student of I course of the faculty of Economics,  
Saint Petersburg State University of Economics*

Scientific supervisor M.A. Ilatovskaya,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Saint Petersburg State University of Economics

The article discusses the influence of risks on shareholder value through its correct treatment in corporate reporting.

*Keywords:* corporate reporting, risks, shareholder value, interested users.

На сегодняшний день практика составления корпоративной отчетности такова, что крупные корпорации делают упор на отражении в отчете результатов деятельности прошлых периодов, не уделяя должного внимания информации, которая поможет инвесторам сфокусироваться на будущем развитии компании. Безусловно, основной целью создания корпоративной отчетности является удовлетворение потребностей пользователей в информации о деятельности бизнеса для оценки его стоимости и принятия на этой основе инвестиционных и управленческих решений. Однако такая оценка строится не только на результатах прошлых периодов, но и на будущих перспективах развития.

Неотъемлемым элементом ведения бизнеса является наличие рисков, с которыми компания сталкивается ежедневно, поэтому отражение в корпоративной отчетности

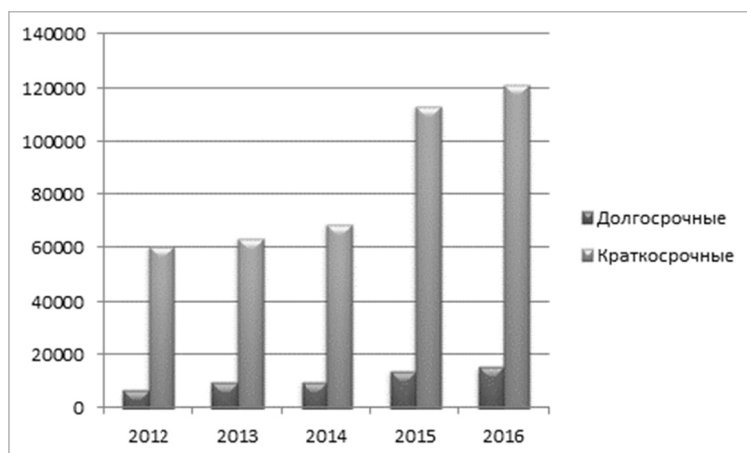
информации о наличии и влиянии рисков на деятельность организации, а также методах управления ими является необходимым условием для оценки стоимости компании.

В процессе деятельности у руководства возникает необходимость в полном и точном выявлении, анализе и прогнозировании потенциальных рисков, с которыми компания может столкнуться в ближайшем будущем. Данную проблему понимают не только корпорации, привлекающие различных специалистов в области антикризисного управления и риск-менеджмента, но и законодательные органы власти, которые создают предпосылки к обязательному отражению рисков, связанных с осуществлением хозяйственной деятельности предприятия. Например, в МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» уделяется большое внимание рискам, имеющим отношение к финансовым инструментам, и выделяется три категории данных рисков: кредитный риск, риск ликвидности и рыночный риск [1]. В соответствии с требованиями данного стандарта, организация должна проводить «анализ чувствительности по каждому виду рыночного риска, которому подвержена организация на дату окончания отчетного периода, показывающий влияние на прибыль или убыток и собственный капитал...».

В России были созданы рекомендации Минфина «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности», в которых указано, что «с целью формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности ... в годовой бухгалтерской отчетности раскрываются показатели и пояснения о потенциально существенных рисках хозяйственной деятельности, которым подвержена организация» [2]. Таким образом, необходимость отражения рисков в корпоративной отчетности находит свое место на законодательном уровне ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Общемировая тенденция такова, что пользователи корпоративной отчетности (инвесторы и акционеры) при вложении средств в организацию и ее активы в основном преследуют цель получения прибыли в наиболее короткий срок. Россия в этом плане не является исключением (см. рисунок).

По данным, представленным на рисунке, объем долгосрочных финансовых вложений в общей сумме данных вложений за период 2012–2016 гг. находился в диапазоне 10...13 %. Такие данные могут свидетельствовать о том, что инвесторы как пользователи корпоративной отчетности не заинтересованы в долгосрочных инвестициях из-за высокого риска вложения средств на длительный период. Это может быть связано, прежде всего, с недостатком корпоративной отчетности организаций, проявляющимся в поверхностном отражении рисков и методов управления ими, отсутствием информации о влиянии рисков на финансовое состояние и финансовый результат, а также на стоимость бизнеса. Следовательно, улучшение качества раскрываемой информации о рисках может способствовать повышению уверенности действующих и потенциальных инвесторов в стабильном или, по крайней мере, подконтрольном руководству будущем развитии организации.



Финансовые вложения организаций Российской Федерации (без субъектов малого предпринимательства) [3]

Все вышеперечисленные элементы, связанные с рисками, находят свое отражение в отчетности по рискам, включаемой в годовой отчет корпорации. Посредством данного отчета руководство может наглядно продемонстрировать, какие меры предпринимаются по снижению негативного влияния рисков на стоимость бизнеса. Согласно проведенному в 2015 г. исследованию KPMG на тему повышения качества корпоративной отчетности, довольно малое количество компаний предоставляли информацию в отчетности о предпринятых шагах в области управления рисками, кроме информации, обязательной для раскрытия регулятором [4].

В качестве недостатков отчетности по рискам проанализированных компаний были сделаны следующие выводы:

- выявленные риски зачастую имеют лишь косвенное отношение к акционерной стоимости;
- практически не анализируются риски, которые могут оказать влияние на рост бизнеса или внедрение стратегий роста, хотя именно эти риски напрямую влияют на акционерную стоимость бизнеса;
- немногие компании дают подробные разъяснения выявленных рисков, а также методов управления ими. Если же такие объяснения даются, то они носят довольно общий характер, не применимый к реалиям конкретной отрасли и компании в целом.

Для устранения выделенных недостатков руководству необходимо изменить подход к формированию отчетности по рискам, уделив больше внимания мерам, принятым для защиты акционерной стоимости. Повысить качество отчетности по рискам возможно с помощью следующих рекомендаций:

- 1) выделить риски, которые оказывают наибольшее воздействие на развитие бизнеса, и отделить их от менее значимых, раскрываемых в силу требований законодательства;



2) оценить часть бизнеса, которая может быть подвержена влиянию риска (логистика, закупки, производство, финансы);

3) разъяснить процесс управления рисками со стороны совета директоров и утвердить критические уровни риска, а также принятые меры по его снижению и полученные результаты.

Нестабильность курсов валют, падение цен на нефть – все это способствует развитию инициатив в области повышения качества корпоративной отчетности в разделе управления рисками. Качество информации, представленной в отчетности по рискам, несомненно, оказывает значительное влияние на принятие пользователями инвестиционных и управленческих решений. Таким образом, выявив и устранив недостатки отражения рисков в отчетности, руководство компании делает акцент на информационных потребностях пользователей отчетности, которые направлены на оценку акционерной стоимости и перспективах развития бизнеса.

### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» от 28.12.2015 № 217н Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.01.2018).

2. Информация Минфина «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности» № ПЗ-9/2012 Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.01.2018).

3. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/investment/investing/](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/investment/investing/) (дата обращения: 10.01.2018).

4. Подготовка корпоративной отчетности: международное исследование KPMG / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/03/S\\_CG\\_9r.pdf](https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/03/S_CG_9r.pdf) (дата обращения: 10.01.2018).

УДК 336.67

## МЕТОДИКА ОТРАЖЕНИЯ ОТЛОЖЕННОЙ ВЫРУЧКИ ПО МСФО В ТРАНСПОРТНОЙ КОМПАНИИ

**Соколов И.А.**

*Магистрант II курса факультета учета и аудита,  
Финансовый университет при Правительстве РФ*

Научный руководитель О.В. Рожнова, д-р экон. наук, профессор,  
Финансовый университет при Правительстве РФ

Начиная с 1 января 2018 г. российские компании, применяющие МСФО должны начать применять IFRS 15 для отражения выручки. В статье рассмотрены перспективы применения данного стандарта в транспортной отрасли для отражения отложенной выручки на примере компании, занимающейся железнодорожными перевозками перевозками. Также описан процесс возникновения отложенной выручки в рамках бонусной программы лояльности.

*Ключевые слова:* выручка, отложенная выручка, МСФО 15, ЕК АСУФР (Единая автоматизированная система управления финансовыми ресурсами), БНУиПП (Система Бухгалтерского и налогового учета доходов от пассажирских перевозок), Бонусная программа, перспективы применения.

## ISSUES OF ACCOUNTING TREATMENT OF DEFERRED REVENUE IN TRANSPORTATION INDUSTRY

**Sokolov I.A.**

*Master student of II course of the faculty of Accounting and Audit,  
Financial University under the Government of the Russian Federation*

Scientific supervisor O.V. Rozhnova,  
Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,  
Financial University under the Government of the Russian Federation

The article is devoted to the topic of accounting treatment of deferred revenue under IAS in Transportation industry. Nowadays deferred revenue is widely spread across many industries, especially in retail and Transportation due to the existence of loyalty programs. Adoption of IFRS 15 (Revenue from customers) will definitely bring new burning issues to the sphere of revenue and deferred revenue.

Under new accounting, standard deferred revenue and loyalty bonuses will be treated and measured as options. In my article I made a research of complex issues in the process of adopting new revenue standard.

*Keywords:* IFRS 15, Deferred Revenue, Loyalty bonuses, Accounting standards.

В данной статье рассмотрены перспективы применения IFRS 15 в компаниях транспортной отрасли, обозначены проблемы отражения отложенной выручки компаниями данной отрасли, уделено внимание продажам услуг по перевозке железнодорожным транспортом через Интернет и трансформации учетного отражения выручки при наличии в бизнес-модели компании бонусной программы, выручка по которой отражается по МСФО как отложенная, а также при наличии большого объема продаж услуг или товаров через Интернет.

В статье рассмотрено АО «ФПК», так как данная компания использует в своем бизнесе значительное количество продаж через Интернет, а также использует бонусную программу «РЖД Бонус», которая позволяет пассажирам накапливать бонусные баллы. Впоследствии данные баллы могут быть использованы для получения скидок на будущие поездки либо на совершение поездок исключительно за баллы. Данная программа была запущена в 2014 г. в рамках стратегии информатизации и стратегии привлечения новых клиентов [4]. Именно бонусные баллы в данной программе составляют отложенную выручку АО «ФПК».

Стоит также отметить, что для корректного учета выручки от продажи билетов АО «ФПК» использует программу БНУиПП (Систему бухгалтерского и налогового учета доходов от пассажирских перевозок), которая позволяет работать с большим количеством транзакций.

Для железнодорожной отрасли в России характерна практически 100 %-ная монополия на дальние пассажирские перевозки, что означает возможность установления тарифов, выгодных компании-перевозчику.

Российской железнодорожно-транспортной компанией-перевозчиком реализован следующий механизм формирования цены билетов для потребителей.

Все перевозки разделены на два сегмента – регулируемый и дерегулируемый, в каждом из которых существуют свои правила формирования ценообразования. Бонусная программа позволяет накапливать баллы при покупке билета в дерегулируемом сегменте.

В дерегулируемом сегменте, к которому относятся перевозки в купейных вагонах и вагонах повышенной комфортности, компания-перевозчик вправе самостоятельно устанавливать цену на билет. В то же время в регулируемом сегменте, в который входят перевозки в плацкартных вагонах, цену устанавливает государство, а именно ФАС.

Практически в 100 % случаев государство устанавливает такие цены, что компании-перевозчику невыгодно осуществлять перевозки данного типа в связи с тем, что стоимость билета ниже себестоимости.

Для нивелирования эффекта от регулирования цен на билеты в данном сегменте государство в лице Федерального агентства железнодорожного транспорта возмещает компании доходы с помощью субсидий. Как уже было отмечено, в 2014 г. компания внедрила бонусную программу, позволяющую ее участникам накапливать баллы при покупке билетов, с помощью которых можно оплачивать будущие поездки [4].

Данная программа генерирует отложенную выручку, так как баллы в соответствии с IFRS 15 являются опционами, которые должны быть оценены компанией на основе вероятности использования данных баллов пассажиром, а также на основе справедливой стоимости опциона [1]. Определение справедливой стоимости опциона, а также методика вычисления вероятности использования баллов являются предметом оценочных суждений руководства и требуют привлечения специалистов.

В целях более корректного отражения и учета бонусных баллов возможно привязать модуль САП (ЕК АСУФР) (Единая автоматизированная система управления финансовыми ресурсами), который отвечает за учет баллов к модулю БНУиПП, либо внедрить в БНУиПП модуль по учету бонусных баллов, который бы рассчитывал статистическую вероятность погашения бонусных баллов.

Стоит отметить, что новый стандарт МСФО (IFRS) 15 позволит упорядочить не только учет отложенной выручки по модели опциона, но также взаимоотношения и договоры со многими клиентами ФПК, что приведет к более достоверному отражению выручки в отчетности [2, 3].

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н) / Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 07.01.2018).

2. Revenue from contracts with customers «A summary of IFRS 15 and its effects» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.eu.com/> (дата обращения: 07.01.2018).

3. IFRS 15 Revenue from Contracts with customer [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pkf.com/media/> (дата обращения: 07.01.2018).

4. РЖД Бонус [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://rzd-bonus.ru/index.html> (дата обращения: 10.01.2018).

---

---

## РАЗДЕЛ 2

# АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИМИ СУБЪЕКТАМИ

---

---

УДК 336.63

### ПРИЧИНЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ НЕСОСТОЯТЕЛЬНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

**Богоявленская Т.С.**

*Магистрант II курса факультета экономики,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*

Научный руководитель Н.Н. Масино, канд. экон. наук, доцент,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

В статье рассматриваются причины возникновения несостоятельности в организациях с позиции внутренних и внешних факторов.

*Ключевые слова:* несостоятельность, причины, факторы, банкротство.

### CAUSES OF INSOLVENCY OF ECONOMIC SUBJECTS

**Bogoyavlenskaya T.S.**

*Master student of II course of the faculty of Economics,  
Saint Petersburg State University of Economics*

Scientific supervisor N.N. Masino,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Saint Petersburg State University of Economics

The article discusses the causes of insolvency in the companies in terms of internal and external factors.

*Keywords:* insolvency, causes, factors, bankruptcy.

Неразрешенные экономические проблемы в стране, незавершенность институциональных преобразований, несовершенство нормативно-правовой базы обуславливают многообразие причин возникновения банкротства организаций. Кроме того, отсутствие системы планирования, стратегии развития, нерациональная организация процесса производства и управления оказывают отрицательное воздействие на деятельность предприятия.

Для полного понимания проблемы следует определиться терминологически, что такое несостоятельность.

Федеральный закон № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» дает следующую дефиницию: «Несостоятельность (банкротство) – это признанная арбитражным судом неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам, о выплате выходных пособий и (или) об оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору, и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей» [1]. Стоит подчеркнуть, что получение организацией статуса банкрота состоит именно в признании арбитражным судом.

Причинами, вызывающими несостоятельность, по мнению М.Д. Эймса, выступают нехватка капитала, недостаток опыта руководства, неконтролируемое расширение бизнеса, невыгодное инвестирование, неэффективное управление капиталом, неудачное расположение предприятия [8]. Г. Берли разделяет вышеизложенную точку зрения, дополняя ряд причин конкуренцией, низкими уровнями продаж и корпоративной культуры [9]. О.А. Львова отмечает среди предпосылок банкротства цикличность экономического развития, тем самым акцентируя внимание на важности макроэкономической составляющей кризиса [3, с. 65]. А.С. Уваров усматривает в качестве одной из причин возникновения несостоятельности слабую организацию и нерегулярность проведения анализа финансового состояния предприятия, нежелание руководителей и собственников создать систему, которая позволит осуществлять контроль финансово-хозяйственной деятельности, отслеживать источники проблем, процесс их корректировки и конечный результат [5, с. 70]. М.В. Всяких отмечает, что причины банкротства содержат определенную, присущую отдельному предприятию, комбинацию недостатков в его деятельности, например: ориентацию на монопродукты, нарушение сбалансированных темпов роста, отсталость применяемых технологий и т. п. [2, с. 38]. Профессор А.Д. Шеремет предлагает включить в анализ хозяйственной деятельности компании внутренние и внешние условия функционирования, т. е. обратить внимание на качественные стороны, которые могут быть непосредственно связаны с возможным ухудшением работы предприятия [7, с. 194].

При оценке внутренних условий следует изучить факторы, воздействующие на организацию производства и управления, применяемую экономическую политику, а именно:

- виды осуществляемой деятельности;
- схемы производства и управления;
- численность работников и фонд оплаты труда;
- системы документооборота и внутреннего контроля;
- затраты на содержание объектов производственной и непромышленной сфер, их состав и пр.

В разрезе анализа внешних факторов рассматриваются общеэкономические условия, региональные и отраслевые особенности:

- проводимая в стране макроэкономическая политика;
- влияние государственного регулирования на отрасль, к которой принадлежит фирма;
- сезонность деятельности;
- географическое расположение, экономическое состояние региона;
- уровень налоговой нагрузки и др.

Помимо прочего, следует учесть изменения числа действующих конкурентов, основных поставщиков и потребителей, занимаемой доли рынка.

Г.В. Савицкая разделяет факторы, влияющие на деятельность компании, на внешние (экономические, политические, демографические) и внутренние (слабая техническая и технологическая оснащенность, низкий уровень организации производства и управления, платежной дисциплины клиентов, финансовая зависимость, неэффективное использование ресурсов) [4].

Т.О. Хачатурова таким же образом маркирует причины несостоятельности. Автор дополняет внутренние факторы отсутствием сбыта вследствие низкого уровня организации маркетинговой деятельности, затовариванием и заскладированием из-за создания сверхнормативных остатков запасов и готовой продукции, а также быстрого и неконтролируемого расширения хозяйственной деятельности [6, с. 179].

Банкротство является результатом совокупного действия указанных условий, при этом большее воздействие оказывают внутренние факторы.

Таким образом, можно заключить, что не существует единой классификации причин несостоятельности. Факторы, влияющие на переход предприятия в стадию кризиса, можно условно разделить на внешние и внутренние, которые, в свою очередь, рассматриваются с количественной и качественной сторон. Дальнейшая детализация зависит от особенностей каждой конкретной фирмы.

### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О несостоятельности (банкротстве)» (с изм. и доп., вступ. в силу с 29.12.2017) // Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 13.01.2018).

2. *Всяких М.В.* Сущность и причины банкротства предприятий в условиях финансовой нестабильности / М.В. Всяких, Н.К. Орлова // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2016. – № 4-2. – С. 36–41.
3. *Львова О.А.* Факторы и причины банкротства компаний в условиях современной экономики / О.А. Львова, О.М. Пеганова // Государственное управление: Электронный вестник. – 2014. – № 44. – С. 64–82.
4. *Савицкая Г.В.* Комплексный анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / Г.В. Савицкая. – 7-е изд., перераб. и доп. – Москва: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 608 с.
5. *Уваров А.С.* Критерии и признаки банкротства хозяйствующих субъектов / А.С. Уваров // Актуальные вопросы экономических наук. – 2016. – № 50-2. – С. 68–72.
6. *Хачатурова Т.О.* Основные аспекты прогнозирования банкротства предприятий / Т.О. Хачатурова, Н.А. Ярыгина // Вектор науки ТГУ. – 2013. – № 4 (26). – С. 178–180.
7. *Шеремет А.Д.* Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебник / А.Д. Шеремет. – 2-е изд., доп. – Москва: ИНФРА-М, 2017. – 374 с.
8. *Ames M.D.* Small Business Management / M.D. Ames, N.L. Wellsfry. – St. Paul: West Publishing, 1983. – 492 p.
9. *Berle G.* The Do-It-Yourself Business Book / G. Berle. – New York: John Wiley & Sons, 1989. – 249 p.



УДК 330.53

**ВИДЫ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ  
ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ КЛАССИФИКАЦИИ АКТИВОВ****Гомберг Д.Д.***Магистрант II курса Финансово-экономического института,  
Тюменский государственный университет*Научный руководитель Н.В. Зылева, канд. экон. наук, доцент,  
Тюменский государственный университет

В статье рассматривается дебиторская задолженность как объект бухгалтерского учета. Исследуя содержательную сущность реальной, сомнительной, спорной и безнадежной видов дебиторской задолженности, автор делает попытку их соотнесения с отдельными видами активов – «мнимых» и «скрытых», что позволяет сделать вывод об ошибочности включения дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности в состав безнадежной задолженности и, как следствие, «мнимых» активов.

*Ключевые слова:* задолженность, дебиторская задолженность, виды дебиторской задолженности, реальная, сомнительная, спорная, безнадежная задолженность, скрытые активы, мнимые активы.

**TYPES OF ACCOUNTS RECEIVABLE THROUGH THE PRISM  
OF ASSETS CLASSIFICATION****Gomberg D.D.***Master student of II course of the Institute of Finance and Economics,  
Tyumen State University*Scientific supervisor N.V. Zyleva,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Tyumen State University

The article deals with accounts receivable as an object of accounting. While analyzing the conceptual essence of real, doubtful, controversial and uncollectable types of accounts receivable the author made an attempt at correlating with certain types of assets – imaginary and hidden assets, that allows to conclude about the fallibility of considering the accounts receivable with expired statute of limitations as uncollectable and, as consequence, «imaginary» assets.

*Keywords:* debt, accounts receivable, types of accounts receivable, real, doubtful, controversial, uncollectable receivables, hidden assets, imaginary assets.

После исследования экономической и правовой сущности задолженности, а также выявления границ между такими категориями, как «обязательство» и «задолженность», дебиторская задолженность как объект бухгалтерского учета нами была сформулирована как «стоимостное выражение задолженности, подлежащей исполнению по требованию экономического субъекта в отношении себя и (или) других лиц, с учетом условий, установленных договором (соглашением, законом или обычаями делового оборота)». Понятие самой задолженности определяется, по-нашему мнению, как сложившееся вследствие совершенных фактов хозяйственной жизни право одного экономического субъекта (кредитора) требовать совершения другим(и) экономическим(и) субъектом(ами) (дебитором(ами)) установленного(ных) договором (соглашением, законом или обычаями делового оборота) определенных фактов хозяйственной жизни в отношении себя и (или) других лиц, а также возникшая в связи с этим обязанность исполнения перечисленных фактов хозяйственной жизни экономическим субъектом-дебитором» [5, с. 134].

В соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон «О бухгалтерском учете»), объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования его деятельности, доходы, расходы и иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами [3].

Дебиторская задолженность как объект бухгалтерского учета формирует часть оборотных активов организации.

При этом, в соответствии с п. 4.13 Концептуальных основ финансовой отчетности, разработанных и представленных в 2017 г. Министерством финансов РФ на официальном сайте, активы организации – это экономические ресурсы, возникающие в результате прошлых операций или прочих прошлых событий, приводящие (как ожидается в будущем) к возникновению экономической выгоды [4].

Соотнесение определений таких учетных категорий, как «активы», «задолженность», «дебиторская задолженность», указывает на четкую корреляцию по их содержательной сущности. Таким образом, предлагаемые нами определения укладываются в традиционные представления о дебиторской задолженности как о части активов организаций.

Дальнейшие исследования нами проводились через систему классификации активов и дебиторской задолженности. В исследованиях больший интерес вызывают нетрадиционные подходы к классификации активов, а также роль и место видов дебиторской задолженности в системе классификации активов (корреляция видов дебиторской задолженности с отдельными видами активов организации).

А.В. Щепотьев в своих трудах «“Скрытые” активы, учитываемые при исчислении чистых активов организации», «“Мнимые” активы, учитываемые при исчислении чистых активов организации» вводит понятие таких активов, как «скрытые» и «мнимые». Под «скрытыми» активами организации понимаются имущество, права, дополнительные возможности и иные улучшения, имеющиеся у организации, не отраженные в балансе в стоимостной оценке, владение которыми дает или может дать в обо-

зримом будущем преимущество или экономические выгоды организации по сравнению с другими организациями, у которых их нет. Выявление и оценка скрытых активов организации базируется на выявлении расходов и вложений, которые были произведены организацией раньше, списаны (полностью или частично) в бухгалтерском (и/или налоговом) учете, не находят отражения в балансе, однако имеют экономические выгоды, т. е. продолжают приносить экономический эффект [8].

«Мнимыми» активами организации, по словам А.В. Щепотьева, признаются имущество, права и иные активы, учтенные в бухгалтерском (и/или налоговом) учете, которые отражены в балансе организации и учитываются при расчете чистых активов или собственных средств организации, но фактически отсутствуют в организации. Такие активы должны были быть уже списаны, но по каким-либо причинам этого не произошло. Учет так называемых «мнимых» активов – это необоснованное завышение стоимости активов организации над стоимостью таких активов, которыми организация реально владеет и использует в процессе ведения экономической деятельности [7].

Понятие «мнимых активов», по-нашему мнению, должно соответствовать содержанию «мнимого объекта бухгалтерского учета». В соответствии с п. 2 ст. 10 Закона «О бухгалтерском учете» под мнимым объектом бухгалтерского учета понимается несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете только для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни). Таким образом, очевидно, что понятия «мнимые активы» и «мнимые объекты бухгалтерского учета» по своему содержанию различаются, и поэтому нельзя допускать их отождествление. В своем исследовании мы условимся разграничивать категории «мнимые активы» и «мнимые объекты бухгалтерского учета» ровно так, как изначально сформулированы их определения, приведенные выше.

А.В. Щепотьевым в состав «мнимых» активов в том числе отнесены суммы несписанной дебиторской задолженности, нереальной к получению (взысканию) – безнадежная дебиторская задолженность.

Отметим, что безнадежная задолженность (нереальная для взыскания) является одним из видов задолженности, выделяемой по классификационному признаку «возможность взыскания задолженности». Дебиторская задолженность по данному признаку классифицируется на следующие виды: надежная (реальную) задолженность, сомнительная задолженность, спорная задолженность, безнадежная (нереальная для взыскания) задолженность.

Надежная задолженность – это задолженность в пределах срока, установленного договором, а также задолженность, обеспеченная залогом, поручительством или банковской гарантией [6].

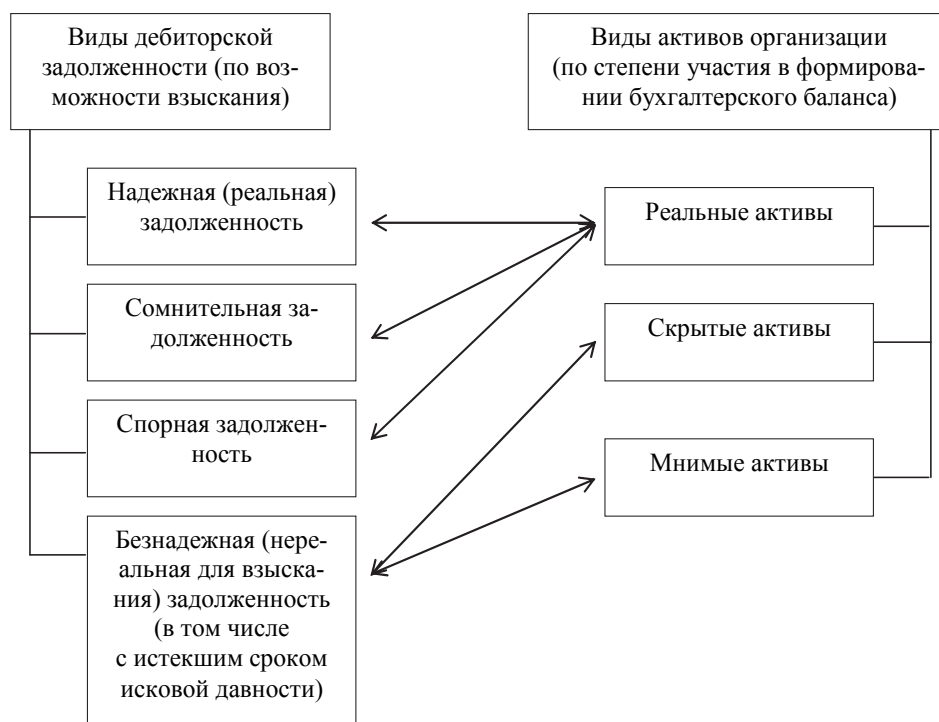
Сомнительная задолженность. В соответствии с п. 1 ст. 266 НК РФ сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполненных работ, оказанных услуг, в случае если

эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией [2]. Таким образом, сомнительной является задолженность, не погашенная в установленные сроки и не обеспеченная залогом, поручительством или банковской гарантией, по которой сохраняется вероятность возможного погашения.

Спорная дебиторская задолженность – это сумма задолженности, по которой предъявлены иски и претензии и идет разбирательство в арбитражном суде [6].

Безнадежная (нереальная для взыскания) задолженность. В соответствии с п. 2 ст. 266 НК РФ безнадежными долгами признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности или в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации. На основании изложенного следует вывод, что дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности законодательно, безусловно, входит в состав безнадежной (нереальной для взыскания) и, как следствие, соответствует категории «мнимых» активов.

Соотнесение видов дебиторской задолженности с видами активов организации схематично представлено на рисунке.



Соотнесение видов дебиторской задолженности с видами активов организации

Соотнесение безнадежной (нереальной для взыскания) дебиторской задолженности со «скрытыми» активами объясняется тем фактом, что в состав безнадежной задолженности входит дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности. По-нашему мнению, дебиторскую задолженность с истекшим сроком исковой давности следует включить в состав спорной задолженности и отражать в системе бухгалтерского финансового учета и отчетности. Это объясняется тем, что в соответствии со ст. 195 ГК РФ исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено. Однако требование о защите нарушенного права принимается к рассмотрению судом независимо от истечения срока исковой давности (п. 1 ст. 199 ГК РФ). При этом исковая давность применяется исключительно по заявлению стороны в споре, сделанному до вынесения судом решения (п. 2 ст. 199 ГК РФ) [1].

Таким образом, при отсутствии заявления ответчика в судебном споре о взыскании с него суммы задолженности основания к вынесению судом решения об отказе в иске не возникает. Списанную (выбывшую из состава активов организации) в соответствии с законодательством сумму дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности признанную ранее безнадежной следует квалифицировать как «скрытый» актив организации до момента вынесения судом решения об отказе в иске.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая № 51-ФЗ от 30.11.1994 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/> (дата обращения: 10.12.2017).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая № 117-ФЗ от 05.08.2000 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/> (дата обращения: 25.12.2017).
3. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/> (дата обращения: 20.12.2017).
4. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.minfin.ru> (дата обращения: 18.12.2017).
5. Гомберг Д.Д. К вопросу о категориальной сущности дебиторской задолженности / Д.Д. Гомберг // Современная экономика: актуальные вопросы, достижения и инновации: сборник статей X Международной научно-практической конференции. – Пенза: Наука и Просвещение, 2017. – С. 130–134.
6. Стародубцева И. Учет безнадежных долгов. Актуальные вопросы списания дебиторской задолженности / И. Стародубцева // Финансовая газета. – 2015. – № 34. – С. 15–16.
7. Щепотьев А.В. «Мнимые» активы, учитываемые при исчислении чистых активов организации / А.В. Щепотьев // Управленческий учет. – 2011. – № 11. – С. 55–66.
8. Щепотьев А.В. «Скрытые» активы, учитываемые при исчислении чистых активов организации / А.В. Щепотьев // Управленческий учет. – 2010. – № 12. – С. 28–38.

УДК 657.1

## **АНАЛИЗ РАБОТЫ ОТДЕЛА БУХГАЛТЕРИИ И ВОЗМОЖНОСТЬ ПЕРЕХОДА НА АУТСОРСИНГ УЧЕТНЫХ ФУНКЦИЙ**

**Гончарова Л.И.**

*Магистрант II курса факультета бизнеса,  
Новосибирский государственный технический университет*

Научный руководитель В.М. Лукьяненко, канд. экон. наук, доцент,  
Новосибирский государственный технический университет

Вопросы управления бизнес-процессами появляются в компании, во-первых, когда сбои во взаимодействии подразделений, менеджеров, сотрудников начинают носить регулярный характер, при этом оказывая существенное влияние на эффективность деятельности самой организации, а во-вторых, когда возникает необходимость оптимизации расходов на выполнение бизнес-процессов. В статье представлена поэтапная модель анализа работы отдела бухгалтерии и возможность перехода на аутсорсинг учетных функций.

*Ключевые слова:* бизнес-процессы, анализ, оптимизация, бухгалтерский аутсорсинг.

## **THE ANALYSIS OF THE WORK OF THE ACCOUNTING DEPARTMENT AND THE OPPORTUNITIES OF TRANSITION TO BPO**

**Goncharova L.I.**

*Master student of II course of the faculty of Business,  
Novosibirsk State Technical University*

Scientific adviser V.M. Lukyanenko,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Novosibirsk State Technical University

The management of business processes acute in company, first, when failures in the interaction of departments, managers, employees start to be regular, thus providing a significant impact on the effectiveness of the organization itself, and secondly, when the need arises optimizing the cost of executing business processes. The article presents a phased model for the analysis of the work of the accounting Department and the possibility of outsourcing accounting functions.

*Keywords:* business processes, analysis, optimization, accounting outsourcing.

Ведение бухгалтерского учета относится к вспомогательным бизнес-процессам, но при этом имеет большое значение для функционирования организации. Значение анализа работы бухгалтерии заключается в необходимости поддержания соответствия

данного бизнес-процесса законодательным требованиям и потребностям организации. От правильности и эффективности исполнения учетных функций напрямую зависит достоверность, полнота, актуальность и полезность формируемой информации, а следовательно, качество бухгалтерской отчетности и удовлетворение интересов пользователей данной отчетности.

Полноценной методики анализа работы отдела бухгалтерии в литературе нет, на основании известных методов анализа бизнес-процессов и их оптимизации сформирована поэтапная модель анализа работы отдела бухгалтерии в организации.

Этап 1. Определение места отдела бухгалтерии в структуре организации и ее взаимосвязь с другими подразделениями. На данном этапе целесообразно применение графического метода, т. е. графическое представление организационной структуры компании и отражение взаимосвязей между подразделениями. В результате анализа получившихся схем необходимо выявить недостатки во взаимоотношениях отдела бухгалтерии с другими отделами и сотрудниками, излишние или недостающие документы.

Этап 2. Определение структуры отдела бухгалтерии, соподчиненности отдельных рабочих групп и сотрудников бухгалтерии. На данном этапе важно соотнести функции, выполняемые отделом, с конкретным сотрудником, т. е. носителем функций. Анализ получившейся модели позволит выявить дублирующие и недостающие функции, загрузку сотрудников и зоны их ответственности.

Этап 3. Анализ на соответствие требованиям (качественный анализ). В первую очередь проверяются организация и ведение бухгалтерского учета, а также формируемая отчетность на соответствие требованиям Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», а также положениям по ведению бухгалтерского учета и другим законам и отраслевым стандартам, регулирующим деятельность конкретной организации. В связи с введением профессиональных стандартов для бухгалтеров также целесообразна проверка сотрудников и выполняемых ими функций на соответствие стандартам.

Этап 4. Количественный анализ. К абсолютным показателям относятся показатели: времени выполнения процесса, технические показатели, показатели стоимости и качества.

Оценка времени выполнения функций очень важна, так как в организациях традиционно складывается ситуация простоев в «обычное время» и переработок в отчетные периоды. При более детальном анализе можно рассматривать время выполнения отдельных бухгалтерских функций, что и позволит оптимизировать временные затраты.

Технические показатели в данном процессе можно оценить с позиции автоматизации учетных операций и используемого программного обеспечения, но универсальных рекомендаций нет. Ведь для предприятий малого бизнеса возможно целесообраз-

ным будет ведение полностью неавтоматизированного учета или его частей из-за незначительно количества операций.

Показатели стоимости ведения бухгалтерского учета необходимо оценивать в целом и в соотношении с выполняемыми функциями и их значимостью. Полноценно этот этап анализа реализуется с помощью функционально-стоимостного анализа и его методик.

Количественные показатели качества работы отдела бухгалтерии можно оценить с позиции выявленных в учете и отчетности ошибок (искажений) как по результатам внутреннего контроля, так и по имеющимся данным аудита.

Стоит отметить, что по полученным абсолютным показателям целесообразно рассчитывать относительные и оценивать их в динамике.

Этап 5. Рекомендации. На завершающем этапе анализа необходимо оценить сильные, слабые стороны и вопросы, требующие оптимизации, и разработать рекомендации по улучшению работы отдела бухгалтерии.

В зависимости от выявленных проблем в учете и отчетности, а также их оценки и динамики могут потребоваться незначительные корректировки в отдельных участках учета или выполняемых функциях, возможно выявленные проблемы решаться с помощью введения новых программных продуктов или наймом сотрудников соответствующей квалификации. Но одним из набирающих популярность способов решения проблем и получения экономических выгод, является переход на аутсорсинг бизнес-процессов.

В данном случае необходим всесторонний анализ целесообразности перехода на аутсорсинг учетных функций, который включает:

- 1) оценку преимуществ, получаемых при переходе на аутсорсинг;
- 2) оценку рисков и ограничений;
- 3) оценку рынка аутсорсинга учетных функций и поиск поставщика, способного удовлетворить требования конкретной организации;
- 4) формирование требований к результатам аутсорсинга.

К сожалению, такой анализ проводят мало организаций. Чаще всего они ориентируются на привлекательность цены аутсорсинга учетных функций и пользуются количественным показателем, позволяющим оценить только финансовую выгоду [1]:

$$D = \frac{B(Z+K)}{T} - A,$$

где  $D$  – экономический эффект от аутсорсинга;  $B$  – предполагаемые трудозатраты сотрудника (в часах);  $Z$  – величина месячной заработной платы;  $K$  – величина косвенных расходов на сотрудника в месяц;  $T$  – количество рабочих часов в месяц (как правило – 176);  $A$  – стоимость услуг аутсорсинговой компании.

Если значение  $D > 0$ , то экономически целесообразно использовать услуги аутсорсинговой компании.



Однако только анализ текущего ведения бухгалтерского учета как бизнес-процесса организации и всесторонняя оценка возможностей аутсорсинга учетных функций или их части позволит получить реальный экономический эффект, при этом не снизив или даже повысив качество учета и отчетности.

#### **БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. *Курбанов А.Х.* Аутсорсинг: история, методология, практика / А.Х. Курбанов, В.А. Плотников. – Москва: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 112 с.

УДК 330.53

**КЛАССИФИКАЦИОННЫЕ МОДЕЛИ  
УЧЕТА СЕБЕСТОИМОСТИ УТИЛИЗАЦИИ ОТХОДОВ**

**Громышева О.В.**

*Аспирант III курса факультета государственного сектора,  
Новосибирский государственный университет экономики и управления*

Научный руководитель Я.И. Устинова, канд. экон. наук, доцент,  
Новосибирский государственный университет экономики и управления

В статье рассматриваются возможности применения классификационных моделей для учета себестоимости продукции утилизации отходов.

*Ключевые слова:* себестоимость, классификационные модели учета, утилизация отходов.

**CLASSIFICATION MODELS OF ACCOUNTING  
OF THE WASTE RECYCLING COST PRICE**

**Gromysheva O.V.**

*Postgraduate student of III course of the faculty of Government sector,  
Novosibirsk State University of Economics and Management*

Scientific supervisor Y.I. Ustinova,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Novosibirsk State University of Economics and Management

The article deals with the possibilities of applying classification models to account for the cost of production of waste recycling.

*Keywords:* cost price, classification accounting models, waste recycling.

Отрасль переработки отходов представляет собой сферу производства, формирование которой происходит в настоящее время. Данная отрасль включает совокупность промышленных производств с различными технологиями, объединенными общей направленностью на уменьшение числа отходов, оказывающих негативное воздействие на окружающую среду.

Впервые опыт построения классификационных моделей применительно к учету издержек в промышленности приведен в работах Э.К. Гильде [2]. В его исследованиях сформулирована концепция моделирования учета издержек по технологическому признаку. Объектом моделирования является организация учета в некотором под-

множестве учетных объектов, выделенном классификацией по соподчиненным критериям. Содержательность системы может быть установлена посредством выделения элементов и определения связей между ними.

Параметры классификации должны предполагать единство учетных методов в данных группах. Таким образом, это должны быть параметры, влияющие на организацию бухгалтерского учета затрат.

Особенностью отрасли переработки отходов является наличие утилизационных технологий, направленных на снижение негативного влияния отходов на окружающую среду путем уменьшения их количества.

Утилизационные технологии целесообразно разделить на технологии с получением продукции переработки, пригодной для реализации и технологии, и без получения такой продукции.

В свою очередь, на основании анализа технологических процессов наиболее распространенных технологий, таких как сортировка, сжигание, компостирование, для целей организации моделирования учета затрат утилизационные технологии можно разделить на технологии полного вовлечения отходов в хозяйственный оборот и неполного их вовлечения.

На процесс учета также оказывают влияние длительность производственного цикла, агрегатное состояние сырья и структура производственного процесса. На основании проведенного исследования производства переработки отходов группировочные признаки утилизационных производств можно представить следующей группировкой (табл. 1).

Таблица 1

**Группировочные признаки утилизационных производств**

Группировочный признак	Группировка
1. По сфере образования сырья	1. Технологии переработки производственных отходов. 2. Технологии переработки отходов потребления
2. По полноте переработки отходов	1. Технологии с полной переработкой отходов. 2. Технологии с частичной переработкой отходов
3. По длительности производственного цикла	1. Меньше года. 2. Больше года
4. По агрегатному состоянию сырья	1. Переработка твердых отходов. 2. Переработка жидких отходов. 3. Переработка газообразных отходов. 4. Переработка смешанных отходов
5. По структуре производственного процесса	1. Наличие переделов. 2. Отсутствие переделов

Таким образом, модели разрабатываются для сочетаний группировочных признаков, представленных в табл. 2.

Т а б л и ц а 2

## Элементы групп утилизационных технологий

Номер группы	Наименование элементов группы	Технологии, входящие в группу
1	Технологии переработки всех видов отходов производства и потребления с длительным циклом без переделов	Полигонное захоронение, сбраживание, компостирование, другие биотехнологии
2	Технологии с неполной переработкой отходов производства и потребления с циклом меньше года, с наличием переделов	Механическая сортировка, некоторые виды сжигания, химические технологии
3	Технологии с неполной переработкой отходов производства и потребления с циклом меньше года, без переделов	Механическая сортировка, некоторые виды сжигания, химические технологии
4	Технологии с полной переработкой отходов производства и потребления с циклом меньше года, с наличием переделов	Некоторые виды сжигания, некоторые химические технологии
5	Технологии с полной переработкой отходов производства и потребления с циклом меньше года, без переделов	Некоторые виды сжигания, некоторые химические технологии

Данные группировки формируют основание модели. Содержание модели характеризуется описанием элементов организации учетного процесса, которые, в свою очередь, разделяются на блок учета, присущего группе рассматриваемых цехов, и блок, включающий формы документов для данной группы [3].

Сформируем элементы модели первого блока на основании некоторых показателей, предложенных И.В. Вороновой [1].

Рассмотрим пример организации учета затрат для производств группы 1. Особенность технологий данной группы – длительный производственный цикл. Отходы складываются либо в специально обустроенных полигонах, либо в местах с биомассой, в результате воздействия которой происходит разложение отходов. Переработка занимает длительный срок. Продукцией является биогаз, компост, удобрения и т. п. Основную величину затрат составляют затраты на обслуживание полигона, доставку и складирование отходов. Затраты на доставку и складирование входят в состав прямых расходов и составляют основную долю. Элементы модели представлены в табл. 3.

Таким образом, классификационные модели учета затрат позволяют выделить основные общие элементы учета в группах производств, установить взаимосвязь между элементами учета. Признаками, позволяющими разделить производства на группы, являются сфера образования сырья, полнота переработки отходов, длительность производственного цикла, агрегатное состояние сырья и структура производственного процесса.

Т а б л и ц а 3

**Модель учета затрат производств группы 1**

Наименование элемента модели	Значение	Комментарии
Объект калькуляции	Масса утилизируемых отходов	–
Калькуляционная единица	Тонна, Гкал, куб. м	Удобрения, биогаз, тепловая энергия
Метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости	Попроцессный	Продукция одного типа продвигается от одного участка к другому непрерывным потоком, качество продукции однородно
Метод оценки НЗП	НЗП оценивается перед оценкой готовой продукции	Формируется существенная доля НЗП на конец отчетного периода
Метод учета сырья и материалов	Инвентарный	–
Метод распределения накладных затрат	Пропорционально транспортным расходам	Определяется существенная доля транспортных расходов в общей сумме прямых затрат
Методы учета отходов и потерь	Не образуется	Отходы перерабатываются полностью
Особенности аналитического учета	По участкам	–

**БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. *Воронова И.В.* Моделирование в бухгалтерском учете: на примере пищевой промышленности: автореферат дис... канд. эконом. наук: 08.00.12 / И.В. Воронова; Санкт-Петербургский гос. ун-т экономики и финансов. – Санкт-Петербург, 2000. – 17 с.

2. *Гильде Э.К.* Модели организации нормативного учета в промышленности / Э.К. Гильде. – Москва: Финансы, 1970. – 112 с.

3. *Зырянова Т.В.* Моделирование учетного процесса в условиях автоматизации / Т.В. Зырянова, Ж.Р. Скребкова // Все для бухгалтера. – 2007. – № 23. – С. 38–48.

УДК 330.53

## **ИСПОЛЬЗОВАНИЕ КОЭФФИЦИЕНТНОГО МЕТОДА ПРИ ОЦЕНКЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ**

**Гуляева Д.А.**

*Магистрант I курса факультета бизнеса,  
Новосибирский государственный технический университет*

Научный руководитель Е.В. Хоменко, канд. экон. наук, доцент,  
Новосибирский государственный технический университет

В данной статье охарактеризован коэффициентный метод, используемый в оценке эффективности бизнес-процессов, наряду и во взаимосвязи с другими методами. Приведены основные показатели, их нормативные значения и характеристики. Сделаны выводы о преимуществах и недостатках коэффициентного метода анализа бизнес-процессов.

*Ключевые слова:* бизнес-процесс, эффективность, коэффициентный анализ.

## **THE COEFFICIENT METHOD'S USING IN BUSINESS PROCESSES EFFICIENCY ASSESSING**

**Gulyaeva D.A.**

*Master student of I course of the faculty of Business,  
Novosibirsk State Technical University*

Scientific supervisor E.V. Khomenko,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Novosibirsk State Technical University

This article is characterizing the coefficient method used in assessing the effectiveness of business processes, along and in combination with other methods. Here are main indicators, their normative values and characteristics. The conclusions about the advantages and disadvantages of the coefficient method of analysis of business processes.

*Keywords:* business process, efficiency, coefficient analysis.

В настоящее время для повышения конкурентоспособности организации все чаще используют различные инструменты управления бизнес-процессами. При этом руководители стремятся помимо общей характеристики бизнес-процессов осуществить их оценку, поскольку, так же как и инвесторы, заинтересованы в получении полноценной информации относительно эффективности реализуемых организацией бизнес-процессов. Оценка бизнес-процессов осуществляется с помощью качественных

и количественных методов. В основе количественной оценки бизнес-процессов лежит формирование системы показателей для оценки. При оценке схожих бизнес-процессов достаточно провести обычное сравнение. Однако при выборе приоритетных бизнес-процессов необходимо наличие качественных оценок, а также характеристики субъектов оценки, что приводит к необходимости правильного выбора показателей оценки бизнес-процессов, доступных как участнику, так и владельцу бизнес-процесса. Использование данных показателей обеспечит полноценную оценку эффективности бизнес-процесса.

Для оперативного анализа бизнес-процессов и дальнейшего выбора мероприятий, необходимых для их совершенствования, следует использовать экспресс-анализ, подробно рассмотренный К.К. Чупровым в статье «Экспресс-метод диагностики бизнес-процессов компании». Такой анализ проводится с помощью коэффициентного метода, основанного на расчете ряда коэффициентов, значения которых отражает текущее состояние процессов [2].

Подготовительным этапом в использовании метода коэффициентов является получение первичных данных, а именно диаграмм модели процесса, различных количественных показателей с помощью методов моделирования, например метода SADT (Structured Analysis & Design Techniques), структурного анализа и технологии проектирования моделей, объектно-ориентированного моделирования, процессного анализа стоимости бизнес-процессов (метод ФСА – функционально-стоимостной анализ и др.) [1].

При использовании метода коэффициентов определяется ряд коэффициентов, получаемых из отношений показателей, рассчитанных одним или несколькими методами первичного анализа бизнес-процессов.

1. Сложность характеризует организацию иерархической структуры бизнес-процессов и представляет собой отношение количества уровней в модели бизнес-процессов к количеству процессов. Под количеством уровней бизнес-процесса понимают количество действий, преобразующих входные данные процесса в выходные.

2. Процессность – данный показатель отражает количество «разрывов» между отдельными экземплярами процесса на сумму классов процессов. В методологии SADT экземпляром принято считать «действие». Класс бизнес-процесса объединяет экземпляры бизнес-процессов на одной диаграмме модели (SADT). В результате подход определяется как процессный, если все экземпляры горизонтально интегрированы в модель процесса, или проблемный, если нет.

3. Контролируемость характеризует эффективность управления бизнес-процессом, представляет собой отношение числа классов бизнес-процессов к количеству собственников процесса. Собственник процесса – это человек, отвечающий за реализацию того или иного процесса на всем его протяжении.

4. Ресурсоемкость отражает эффективность использования ресурсов в рамках конкретного бизнес-процесса, определяется отношением показателя используемых в рамках бизнес-процесса ресурсов (данный показатель является суммой всех расходов на реализацию бизнес-процесса) в денежном выражении к величине полученных результатов от реализации бизнес-процесса в денежном выражении. Рассматривае-

мый показатель может рассчитываться дифференцированно для каждого отдельно взятого типа расходов на реализацию бизнес-процесса.

5. Регулируемость позволяет оценить, является ли выбранный бизнес-процесс регулируемым или нерегулируемым, определяется как соотношение количества регламентной документации в бизнес-процессе к количеству классов данного процесса. Стоит отметить, что под регламентной документацией понимается вся документация, связанная с процессом, например первичная бухгалтерская документация, технологические карты, стратегические планы и др.

Сумма показателей эффективности бизнес-процесса должна соответствовать данному значению:  $1 \leq \Sigma k_1 > 2,86$ .

В случае если сумма рассчитанных коэффициентов превышает единицу, можно утверждать об эффективности анализируемого бизнес-процесса. Если полученная сумма коэффициентов меньше единицы, анализируемый бизнес-процесс неэффективен. В таблице представлены нормативные значения показателей эффективности бизнес-процессов и их характеристики.

**Нормативные значения показателей эффективности бизнес-процессов и их характеристики**

Показатель эффективности бизнес-процесса	Норма коэффициента	Характеристика	
		При $\Sigma k_1 \geq 1$	При $\Sigma k_1 > 2,86$
Сложность	$k_{сл} \leq 0,66$	Если $k_{сл} \leq 0,01$ , бизнес-процесс характеризуется как сложный	Если $k_{сл} \geq 0,66$ , бизнес-процесс характеризуется как несложный
Процессность	$0,5 \leq k_{пр} < 1$	При $k_{пр} = 0,5$ , модель бизнес-процесса признается процессной	При $k_{пр} = 0,99$ , модель бизнес-процесса признается непроцессной или проблемной
Контролируемость	$k_{отв} = 1$	При $k_{отв} = 1$ , бизнес-процесс признается контролируемым	При $k_{отв} < 1$ , бизнес-процесс признается низко контролируемым
Ресурсоемкость	$k_p < 1$	Меньшее значение данного коэффициента (низкий уровень ресурсоемкости) характеризует повышение эффективности использования ресурсов в бизнес-процессе	Уровень ресурсоемкости высокий, если $k_p = 1$
Регулируемость	$k_{рег} \geq 1$	Уровень регулируемости бизнес-процесса снижается в случае, когда значение данного коэффициента $k_{рег} < 1$	Высокий уровень регулируемости бизнес-процесса в случае, если $k_{рег} = 1$

Подводя итог, в данном подходе можно выделить как положительные стороны, так и недостатки.



Так, информация, необходимая для анализа, доступна как руководителю процесса, так и его участнику. Следовательно, контроль может осуществляться как с целью принятия управленческих решений, так и для самопроверки сотрудников. Также при оценке бизнес-процессов на основе применения данного метода используются относительные показатели, изменение которых можно охарактеризовать в динамике при регулярном анализе процессов.

Говоря о недостатках, следует отметить, что коэффициентный метод позиционируется как «экспресс-метод», однако, как было показано ранее, его применение невозможно без получения предварительных данных и их обработки с помощью других методов оценки эффективности бизнес-процессов, что ставит под сомнение ту быстроту и простоту реализации, которую предполагают методы экспресс-анализа.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Марка Д.* Методология структурного анализа и проектирования SADT / Д. Марка и К. МакГоуэн. – Москва: Мета Технология, 1993. – 165 с.
2. *Чупров К.К.* Экспресс-метод диагностики бизнес-процессов компании [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/management/controlling/fsa/express.shtml/> (дата обращения: 02.01.2017).

УДК 330.53

## **ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОПЛАТЫ ТРУДА РАБОТНИКОВ В РСБУ И МСФО**

**Десятникова Л.П.**

*Магистрант I курса учетно-экономического факультета,  
Ростовский государственный экономический университет*

Научный руководитель Э.Ю. Демьяненко, канд. экон. наук,  
Ростовский государственный экономический университет

В статье рассматриваются основные аспекты организации бухгалтерского учета оплаты труда в российской и международной практике. Проведена сравнительная характеристика учета заработной платы в системе РСБУ и МСФО. Даны рекомендации по реформированию российской системы учета.

*Ключевые слова:* РСБУ, МСФО, оплата труда, вознаграждение работников, раскрытие информации в отчетности.

## **THE ORGANIZATION OF PAYROLL ACCOUNTING IN THE RUSSIAN AND INTERNATIONAL STANDARDS**

**Desyatnikova L.P.**

*Master student of I course of the Accounting and Economics faculty,  
Rostov State University of Economics*

Scientific supervisor E.Y. Dem'yanenko,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Rostov State University of Economics

The article contains the main aspects of accounting organization of employees' revenues in the Russian and International standards. There is a comparative characteristics of payroll accounting in RSA and IFRS in the article. Also author gives some recommendations of re-organization Russian payroll accounting system.

*Keywords:* RSA, IFRS, payroll, compensation of employees, disclosure in the financial statements.

На современном этапе развития заработная плата работников занимает ключевое место в системе формирования себестоимости продукции на различных предприятиях. Себестоимость продукции, в свою очередь, во многом определяет успешное функционирование фирмы, а в дальнейшем и экономики в целом.

Организация бухгалтерского учета заработной платы работников в системе РСБУ и МСФО существенно различается. По словам многих ученых, российский учет не

предусматривает многих важных моментов, в отличие от учета МСФО. На уровне МСФО учет заработной платы регламентирован отдельными стандартами IAS 19 «Вознаграждения работникам» [5] и IAS 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам» [6], в то время как в российской практике нет аналогичного стандарта, и при организации бухгалтерского учета оплаты труда используется целый ряд нормативно-правовых актов, что существенно усложняет работу бухгалтера. Так, бухгалтерский учет оплаты труда в России регламентируется нормативно-правовыми актами:

- 1) Трудовым кодексом [1];
- 2) Налоговым кодексом [2];
- 3) Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. «О бухгалтерском учете» [3];
- 4) ПБУ 10/99 «Расходы организации» [4];
- 5) ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»;
- 6) локальными и внутренними нормативными документами организации.

Необходимо также отметить то, что в законодательной системе РФ наиболее полное определение заработной платы дано в ст. 129 Трудового кодекса РФ. Заработная плата (оплата труда работника) – вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты) [1].

Что касается МСФО, то IAS 19 дает определение не заработной платы, а вознаграждения работников, которое по своей сути является более широким, так как включает в себя еще и выплаты денежного и неденежного характера по социальному страхованию, медицинскому обслуживанию работников, выходные пособия и др. Получается, что IAS 19 определяет понятие вознаграждений работников как все формы возмещения, которые работодатель предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги или расторжение трудового договора [4]. При этом выплаты делятся на краткосрочные и долгосрочные.

Краткосрочные выплаты – это выплаты работникам (кроме выходных пособий) организацией, перечисление которых будет произведено в текущем периоде после окончания отчетного года, в котором работники оказали соответствующие услуги. Долгосрочные выплаты, соответственно, представляют собой вознаграждения, выплата которых ожидается в более длительном, чем двенадцать месяцев, периоде. Как правило, к ним относят созданные резервы на выплату отпусков, отчисления на медицинские услуги, личное страхование работников и др.). В системе российского бухгалтерского учета такого разделения нет, хотя некоторые компании создают резервы предстоящих отпусков и начисляют оценочные обязательства, используя ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Резерв на оплату отпусков, согласно нормам ПБУ 8/2010, должны формировать все организа-

ции, кроме организаций малого бизнеса. Если в отчетном году остаются неиспользованные суммы резерва, то они могут переходить на следующий год с уточнением суммы оценочного обязательства.

В бухгалтерском учете данное оценочное обязательство будет учитываться по дебету счетов учета расходов и кредиту счета учета резервов предстоящих расходов. При этом не существует нормативного документа определяющего алгоритм расчета отчислений в резерв на оплату отпусков для целей бухгалтерского учета, организация независимо разрабатывает методику этого расчета и отражает в учетной политике [7].

В системе международного учета существует пять категорий выплат работникам.

1. Краткосрочные выплаты (вознаграждения, выплата которых ожидается в срок до 12 месяцев после окончания годового отчетного периода).

2. Долгосрочные выплаты (вознаграждения, выплата которых ожидается в более длительном, чем 12 месяцев, периоде после окончания годового отчетного периода).

3. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности (вознаграждения работникам по достижению нетрудоспособного возраста, а также выплаты по нетрудоспособности).

4. Выходные пособия (вознаграждения работникам при расторжении трудовых отношений по собственной инициативе, по инициативе работодателя или по истечению срока действия трудового договора).

5. Компенсационные выплаты долевыми инструментами (выплаты, при которых работники имеют право на получение долевых финансовых инструментов, выпущенных компанией).

В системе российского законодательства аналогичной классификации сейчас нет. Попытка разграничения затрат на оплату труда была предпринята в Постановлении Госкомстата от 24.11.2000 «Об утверждении Инструкции о составе фонда заработной платы и выплат социального характера при заполнении организациями форм федерального статистического наблюдения», в регистрации которого было отказано Министерством юстиции РФ. В инструкции все расходы по оплате труда организаций подразделялись на три группы.

1. Фонд заработной платы (непосредственно заработная плата, оплата за неотработанное время, стимулирующие и компенсационные выплаты и др.).

2. Выплаты социального характера (льготы и пособия, кроме выплат из государственных внебюджетных фондов).

3. Расходы, не учитываемые в фонде заработной платы и в выплатах социального характера.

Из этих группировок вытекает ключевое отличие системы РСБУ и МСФО. В системе МСФО основу классификации составляет подразделение выплат по способу их отражения в отчетности, а в системе РСБУ – по источнику погашения и участия в производственном процессе. Необходимо также отметить, что в практике международного учета отражаются не только выплаты самим работникам, но и выплаты их иждивенцам.

При раскрытии информации о затратах организации на оплату труда в российской системе учета данная информация содержится в разделе 6 Пояснительной записки

к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах по строке 5620 «Расходы на оплату труда». Информация дается агрегированно, и выявить, какая часть расходов пришлось на выплаты основным рабочим, управленческому персоналу, на компенсационные выплаты и прочее, не представляется возможным. В IAS 19 четко определены требования раскрытия информации в отчетности. В отчетности по МСФО раскрывается информация согласно приведенной выше группировке. Это позволяет пользователям бухгалтерской отчетности более детализировано изучить расходы компании на вознаграждение работников.

Таким образом, в результате сравнительного анализа организации бухгалтерского учета оплаты труда в российской и международной практике, можно сделать вывод о том, что в международном учете приведена более целостная методика учета оплаты труда и раскрытия информации о данных затратах организации в отчетности. В системе российского бухгалтерского учета следует уделить более пристальное внимание детализации отражения расходов на оплату труда, разработать перечень затрат на вознаграждения работникам, который позволит учитывать все возможные вознаграждения и предотвратить проблемы, связанные с их выплатой.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 30.12.2015) // Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.12.2017).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая [Электронный ресурс]: закон Российской Федерации от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ // Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.12.2017).
3. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете» // Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.12.2017).
4. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Расходы организации” ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1790) // Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.12.2017).
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» от 28.12.2015 № 217н // Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.12.2017).
6. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам» от 28.12.2015 № 217н // Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.12.2017).
7. Демьяненко Э.Ю. Особенности бухгалтерского и налогового учета оценочных обязательств / Э.Ю. Демьяненко // Уральский научный вестник. – 2016. – Том 9. – № 1. – С. 96–100.

УДК 330.53

## **НОВЫЕ ТЕХНОЛОГИИ И ИХ БУДУЩЕЕ ВЛИЯНИЕ НА БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ**

**Еременко Е.А.**

*Магистрант II курса факультета экономики,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*

Научный руководитель Н.А. Каморджанова, д-р экон. наук, профессор,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

В статье рассматриваются самые крупные инновационные технологии и дается описание их применения в бухгалтерском учете и влияния на ведение учета на предприятиях.

*Ключевые слова:* блокчейн, облачные технологии, автоматизация, роботизация, бухгалтерский учет.

## **NEW TECHNOLOGIES AND THEIR FUTURE IMPACT ON ACCOUNTING**

**Eremenko E.A.**

*Master student of II course of the faculty of Economy,  
Saint Petersburg State University of Economics*

Scientific supervisor N.A. Kamordjanova,  
Doctor of Economic Sciences, Professor,  
Saint Petersburg State University of Economics

The article discusses the largest innovative technologies and describes their application in accounting and the impact on accounting in enterprises.

*Keywords:* blockchain, cloud technologies, automation, robotics, accounting.

Основная тенденция мирового развития – это оцифровка абсолютно всех процессов. Финансовую отрасль и бухгалтерский учет это тоже не обошло стороной. Поэтому в данной статье рассмотрены технологии, влияющие на будущее развитие бухгалтерского учета, а также изменения, которые они могут вызвать в учете на предприятиях.

Внедрение на предприятиях новых технологий направлено на упрощение работы бухгалтера, минимизацию ошибок и снижение последующих затрат. За счет передачи рутинных процедур бухгалтер освобождает свое время на решение стратегически важных для бизнеса задач. Так начинает превалировать аналитическая функция бухгалтерского учета – анализ и интерпретация показателей. Рассмотрим основные технологии, которые могут существенно изменить бухгалтерский учет.

Во-первых, это блокчейн, под которым понимается распределенный реестр. Главные преимущества данной технологии – безопасность и прозрачность всех взаиморасчетов между сторонами, надежное хранение и неизменность записанной информации по всем операциям. Первоначально он был разработан для облегчения транзакций с использованием криптовалюты биткоин. Это огромная единая база данных без централизованного управления. Контролем за транзакциями, проходящими через блокчейн, занимаются майнеры – это участники данной системы, которые проверяют и подтверждают подлинность сделок и формируют из записей транзакций блоки. Распределительный характер базы блокчейн позволяет осуществлять операции без посредников и без надзора каких-либо финансовых регуляторов.

Одно из важных преимуществ в блокчейн – это интеллектуальные контракты. Интеллектуальные контракты – это алгоритмы, которые запускаются при наступлении того или иного события. Так, например, при отгрузке товаров и регистрации этого факта в блоке при закодированном условии контракта происходит перевод денежных средств контрагенту. Данная функция может привести к более эффективному контролю за дебиторской и кредиторской задолженностями.

Еще одно из преимуществ блокчейна – это оперативное внесение изменений в реестр в режиме реального времени и неизменность этих данных. Это не только уменьшает риск мошенничества, связанный с документальным подтверждением операций, но и помогает осуществлять контроль за авторскими правами, патентами, лицензиями и т. д.

Во-вторых, это облачные технологии, которые представляют собой виртуальное хранилище для информации, обработки данных, с возможностью доступа практически из любой точки земли и с любого устройства.

Так, уже на законодательном уровне призывают использовать данный вид технологий. Согласно новым правилам в № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» от 22.05.2003, ряд компаний обязан опрашивать с контрольно-кассовой техники электронные версии чеков оператору фискальных данных, иными словами, направлять отчетные документы в «облако» [1]. С каждым днем появляется все больше сервисов, которые предоставляют информационные продукты для ведения бухгалтерского учета в облаке. Основные преимущества данной технологии для бухгалтерского учета:

- 1) снижение затрат на ИТ и капитальных затрат;
- 2) высокая степень безопасности;
- 3) возможность удаленного доступа;
- 4) оперативное получение данных и внесение изменений в систему учета.

Далее рассмотрим автоматизацию и роботизацию бухгалтерского учета.

В-третьих, это автоматизация, которая рассматривается как применение машинной техники, информационных технологий и иных виртуальных приложений с целью облегчения и повышения эффективности человеческого труда и его производительности, уменьшения рутинных операций с задействованием человека.

В-четвертых, это роботизация, которая занимается проектированием, строительством, эксплуатацией и применением роботов [4]. Роботизация – внедрение роботов (роботизированных программ) в бизнес-процессы компании.

Основное преимущество осуществление роботизации и автоматизации бухгалтерского учета – это замена неэффективно используемой человеческой рабочей силы и минимизация риска человеческой ошибки.

Новая ступень автоматизации в XXI в. – это роботизация с использованием искусственного интеллекта, применение роботов в обработке, учете и анализе данных.



Фазы развития технологий [3]

Что содержит в себе термин «робот» в области бухгалтерского учета:

- 1) компьютерное программное обеспечение;
- 2) роботизированные (с применением искусственного интеллекта) программы, выполняющие рутинные объемные задания, которые раньше поручались людям;
- 3) кросс-функциональные и кросс-прикладные макросы.

Так, во многих исследованиях применяют термин «роботизированный процесс автоматизации» (RPA). RPA – это программное обеспечение, которое может «имитировать» процесс деятельности человека при выполнении рутинных повторяющихся задач в рамках определенной работы [2, 3]. Это виртуальная рабочая сила, контролируемая командами бизнес-операций.

Робот выполняет поставленные задачи, которые ранее решали люди, используя существующий пользовательский интерфейс: он внедряется и анализирует использу-



емые приложения, управляет данными, запускает алгоритмы для получения решения, взаимодействует с существующими системами (без изменения их структуры). В основе данной технологии лежит искусственный интеллект.

Области учета, в которых роботизация была бы наиболее эффективно:

- 1) анализ и группировка финансовой отчетности;
- 2) анализ и учет внешней отчетности;
- 3) оперативный учет;
- 4) стратегический учет (бюджетирование, прогнозирование);
- 5) общий учет (обработка входных данных, корректировки, учет внутригрупповых операций и т. д.).

Основные аспекты методологии бухгалтерского учета меняются под воздействием новых технологий. Стоит отслеживать и анализировать данные изменения для эффективного управления бизнесом. Также технологические достижения помогают повышать способность бухгалтера верно интерпретировать данные и принимать эффективные решения.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» от 22.05.2003 № 54-ФЗ // Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.01.2018).
2. Ernst & Young. Robotic process automation in the Finance function of the future [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY\\_Robotic\\_process\\_automation\\_in\\_the\\_Finance\\_function\\_of\\_the\\_future/](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Robotic_process_automation_in_the_Finance_function_of_the_future/) (дата обращения: 02.01.2018).
3. Lhuer X. The next acronym you need to know about: RPA (robotic process automation) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.mckinsey.com/business-functions/digital-mckinsey/our-insights/the-next-acronym-you-need-to-know-about-rpa/> (дата обращения: 05.01.2018).
4. Oxford Dictionaries [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://en.oxforddictionaries.com/definition/robotics/> (дата обращения: 02.01.2018).

УДК 336.027

## **АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ПОТОКАМИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

**Иванова А.М.**

*Магистрант I курса факультета бизнеса,  
Новосибирский государственный технический университет*

Научный руководитель Е.Б. Денисенко, канд. экон. наук, доцент,  
Новосибирский государственный технический университет

В статье рассматривается одна из актуальных проблем коммерческих организаций – аналитическое обеспечение денежных потоков и их эффективное управление. Выделены приоритетные направления сбора и систематизации информации для дальнейшего анализа и формирования стратегии организации.

*Ключевые слова:* анализ, прогноз, стратегия, денежные потоки организации.

## **ANALYTICAL SUPPORT FOR MANAGEMENT OF CASH FLOWS OF THE COMMERCIAL ORGANIZATION**

**Ivanova A.M.**

*Master students of I course of the faculty of Business,  
Novosibirsk State Technical University*

Scientific supervisor E.B. Denisenko,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Novosibirsk State Technical University

The article considers one of the topical problems of commercial organizations – analytical support of cash flows and their effective management. Priority directions of gathering and systematization of the information for the further analysis and formation of strategy of the organization are allocated.

*Keywords:* analysis, forecast, strategy, cash flows of the organization.

Одной из существенных проблем российской экономики большинство экономистов считает недостаток денежных средств в коммерческих организациях для реализации ими своей деятельности.

При рассмотрении настоящей ситуации на рынке следует обратить внимание на то, что рыночным отношениям и рынку в целом характерны условия достаточно серьезной конкуренции и нестабильности внешней среды. Таким образом, необходимость в своевременном обнаружении и решении текущих отклонений от эффективной дея-

тельности коммерческих организаций становится главной задачей хозяйствующих субъектов, так как от этого зависит их устойчивое положение на рынке.

Для того чтобы организация могла достичь цели своей деятельности, эффективное управление потоками денежных средств является главным инструментом, который поможет достичь желаемого результата.

Аналитическое обеспечение должно демонстрировать актуальные данные об оценке движения денежных средств организации, за отчетный период, что, в свою очередь, является одним из приоритетных дополнений анализа финансового состояния организации. При этом для обеспечения эластичной управленческой системы, т. е. ее способности быстро реагировать на происходящие изменения, сосредоточивать ограниченные ресурсы на приоритетных направлениях, более актуальными становятся результаты не текущего, а прогнозного анализа, позволяющие предвидеть ситуацию и подготовить качественную стратегию дальнейших действий организации [1].

Основой управления является наличие оперативной и достоверной информации, формируемой на базе бухгалтерского и управленческого учета. Состав такой информации разнообразен: движение денежных средств на счетах и в кассе предприятия, дебиторская и кредиторская задолженность организации, бюджеты налоговых платежей, погашение кредитов и уплаты процентов и т. д. Вся эта информация поступает из различных источников, следовательно, сбор и систематизация этой информации должны быть тщательно отлажены, так как от этого зависит функционирование организации в целом. В противном случае запаздывание и ошибки при предоставлении информации могут привести к серьезным последствиям [2].

Управление денежными потоками является важным финансовым рычагом обеспечения ускорения оборота капитала организации. Этому способствует сокращение продолжительности производственного и финансового циклов, достигаемое в процессе результативного управления денежными потоками. Ускоряя оборот капитала за счет эффективного управления денежными потоками, предприятие обеспечивает рост суммы, генерируемой во времени прибыли [3].

Таким образом, при применении своевременного аналитического обеспечения и эффективного управления денежными потоками коммерческая организация обеспечивает свое финансовое равновесие в процессе ее стратегического развития, а также достижение финансового успеха в долгосрочной перспективе.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Коласс Б. Управление финансовой деятельностью предприятия / Б. Коласс // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 3. – С. 81–84.
2. Овчинникова И.В. Управление денежными потоками на предприятии / И.В. Овчинникова, Е.О. Барановская // Экономика и социум. – 2016. – № 1. – С. 711–713.
3. Олимова З.Г. Оптимизация денежных потоков на предприятии / З.Г. Олимова, Н.П. Абаева // Экономика и социум. – 2017. – № 4. – С. 992–997.

УДК 657.1

## **ПРОБЛЕМЫ АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО**

**Каракозова П.Ю.**

*Магистрант I курса факультета экономики,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*

Научный руководитель Ю.Ю. Смольникова, канд. экон. наук, доцент,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

В статье рассматриваются проблемы аудита основных средств в отчетности по МСФО, а также предлагаются рекомендации по решению данных проблем.

*Ключевые слова:* основные средства, МСФО, РСБУ, аудит.

## **PROBLEMS OF AUDIT OF FIXED ASSETS IN ACCORDANCE WITH IFRS**

**Karakozova P.Iu.**

*Master student of I course of the faculty of Economy,  
Saint Petersburg State University of Economy*

Scientific supervisor J.J. Smolnikova,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Saint Petersburg State University of Economy

The article consider the problems of auditing fixed assets in IFRS financial statements, as well as recommendations on how to address these problems.

*Keywords:* fixed assets, IFRS, RAS, audit.

Основные средства обеспечивают процесс производства на предприятиях, особенно это характерно для фондоемких отраслей, где основные средства имеют наибольший удельный вес в общей сумме основного капитала, и именно от их технического уровня и эффективности использования во многом зависят конечные результаты деятельности предприятий. Поэтому первостепенной задачей становится контроль за их наличием, сохранностью и эффективным использованием. Таким образом, значительно возрастает значимость бухгалтерского учета и аудита основных средств.

Наибольшее внимание вопросам учета и аудита основных средств в соответствии с международными стандартами уделено в научных трудах отечественных ученых: В.Г. Гетьмана, А.А. Савина, О.Н. Кузнецовой [2], А.Ф. Мялкиной, В.М. Трегубовой [3], а также З.С. Туяковой и Е.В. Саталкиной [4].

Несмотря на большое количество исследований по учету и аудиту, в соответствии с международными стандартами, сам вопрос проблематики учета и аудита основных средств для российских предприятий является очень актуальным.

Целью данной статьи является выявление проблем аудита основных средств в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности, с последующим формированием рекомендаций по совершенствованию данного направления аудита.

Для российских предприятий целесообразно ведение бухгалтерского учета и формирование отчетности как по национальным, так и по Международным стандартам финансовой отчетности (далее – МСФО).

Главная проблема учета основных средств в большинстве российских предприятий – это признание и классификация активов, определение их балансовой стоимости, а также соответствующих амортизационных отчислений и убытков от обесценения, подлежащих признанию.

Целью аудита основных средств в отчетности, сформированной в соответствии с МСФО, является формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в части информации об основных средствах и установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения стандартам МСФО. Основными процедурами, которые используются при аудите основных средств, являются инспектирование, запрос, подтверждение и аналитические процедуры.

Поскольку проверка аудитором учета основных средств – процесс достаточно трудоемкий и требует обработки большого количества информации, аудитор вправе не проверять всю имеющуюся информацию в связи с тем, что при принятом уровне аудиторского риска проверка может носить выборочный характер и основываться на соблюдении правил международного стандарта (МСА 530) «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочной проверки».

Рассмотрим отдельные аспекты аудита основных средств в отчетности, подготовленной по МСФО.

На основании Международных стандартов финансовой отчетности к основным средствам необходимо применять общие критерии признания активов, если с большой вероятностью можно утверждать, что предприятие получит в будущем экономические выгоды, связанные с использованием таких активов.

При переходе к применению МСФО соблюдение предприятием этого условия подлежит отдельной проверке, которая чаще всего выполняется при инвентаризации основных средств. Если окажется, что выгод от имеющихся объектов получения не ожидается, то балансовая стоимость таких активов подлежит списанию за счет нераспределенной прибыли [3].

Одним из важнейших аспектов аудиторской проверки основных средств является проверка правильности их оценки. Проблема оценки основных средств – одна из основных в бухгалтерском учете, а принцип единства и реальности оценки основных

средств можно назвать определяющим фактором в организации бухгалтерского учета на предприятии.

В соответствии с международными стандартами предложено решить данный вопрос следующим образом. При проведении аудита учета затрат на ремонт основных средств следует провести проверку: принципов и методических положений учетной политики, а также соблюдения законодательства в области договорной политики с подрядчиками; правильности формирования расходов по статьям затрат; правильности отнесения работ к текущему, среднему или капитальному ремонту; правильности оформления проектно-сметной документации, а также ее экономической обоснованности.

Также одним из важных этапов аудиторской проверки является аудит переоценки основных средств. Для контроля правильности соблюдения требований по переоценке аудит осуществляется по следующим направлениям:

- контроль полноты проведения операций по переоценке основных средств;
- правильность документального отражения результатов переоценки;
- правильность отражения операций по переоценке в бухгалтерском учете.

Такой аудит осуществляется на основании изучения документов, содержащих результаты переоценки (отчетов оценщика и расчетов компании)

Наиболее проблемной областью аудита основных средств считается применение общепринятой методики оценки их состояния. Как известно, средства труда в процессе их эксплуатации физически и морально изнашиваются, а также меняются намерения руководства относительно дальнейшего использования объектов основных средств и для обеспечения экономически обоснованного планирования их воспроизводства необходимо правильно оценить уровень каждого вида амортизации. Проблематичной на практике также является оценка морального износа второго рода, характеризующая ситуацию, когда появляются более эффективные основные средства.

Здесь стоит отметить, что МСФО (IAS) 16 «Основные средства» определяет амортизацию как систематическое распределение стоимости объекта основных средств, которые подлежат амортизации в течение срока полезного использования. Выбирая метод амортизации, организации должны стремиться к тому, чтобы этот метод наилучшим образом отражал схему получения экономических выгод от объектов.

Срок амортизации объектов в МСФО не ограничивается нормативными документами, и компании вправе самостоятельно устанавливать срок полезного использования основных средств, основываясь на своем профессиональном суждении и учитывая вышеизложенные факторы.

Для того чтобы избежать появления проблемных вопросов относительно правильности определения амортизации основных средств, на этапе аудита амортизации основных средств осуществляется проверка:

- 1) соблюдения положений учетной политики организации по амортизации основных средств;
- 2) правильности отнесения объектов амортизационных отчислений к той или иной группе основных средств;

3) расчетов сумм ежемесячных амортизационных отчислений;

4) своевременности и правильности отражения в учете.

Критерием выбора метода начисления амортизации в соответствии с п. 41 МСФО 16 «Основные средства» является максимальное соответствие формы поступления экономических выгод от использования объекта основных средств [1].

МСФО 16 «Основные средства» определяет, что финансовая отчетность по основным средствам должна содержать информацию о способах оценки себестоимости, методы начисления амортизации (на начало и конец периодов использования), данные о поступлении, выбытии, приобретении, результаты переоценок и другие изменения [1].

При проведении аудиторской проверки следует убедиться, что в примечаниях для каждого класса основных средств раскрыта информация [3]:

- о базе оценок для определения балансовой стоимости;
- методах амортизации;
- сроках полезного использования или норм амортизации;
- валовой балансовой стоимости и суммы накопленной амортизации, включая накопленные убытки от обесценивания на начало и конец периода;
- согласование балансовой стоимости на начало и конец отчетного периода.

Таким образом, при проведении аудита основных средств в отчетности, составленной по МСФО, возникают проблемы, обусловленные различной методологией учета основных средств в МСФО и РСБУ.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2013/04/Mezhdunarodny-j-standart-finansovoj-otchetnosti-IAS-16-Osnovny-e-sredstva-.pdf> (дата обращения: 16.01.2017).

2. Кузнецова О.Н. Адаптация системы бухгалтерского учета основных средств к МСФО / О.Н. Кузнецова // Вестник Брянского государственного университета. – 2013. – № 3. – С. 34–37.

3. Мялкина А.Ф. Принципы учета и формирования информации об основных средствах в финансовой отчетности: международная и российская практика / А.Ф. Мялкина, Т.А. Оводкова, В.М. Трегубова // Социально-экономические явления и процессы. – 2014. – № 10 (т. 9). – С. 72–79.

4. Туякова З.С. Идентификация основных средств: профессиональное суждение бухгалтера / З.С. Туякова, Е.В. Саталкина // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 23 (413). – С. 19–32.

УДК 334.758

**АНАЛИЗ ВЛИЯНИЯ СТРАТЕГИИ СЛИЯНИЙ И ПОГЛОЩЕНИЙ  
НА ЭФФЕКТИВНОСТЬ ЦЕПОЧКИ ПОСТАВОК****Козлова Е.А.***Аспирант I курса Департамента учета, анализа и аудита,  
Финансовый университет при Правительстве РФ*Научный руководитель О.В. Ефимова, д-р экон. наук, профессор,  
Финансовый университет при Правительстве РФ

На основе проведенного эмпирического анализа в статье обосновано воздействие сделок слияния и поглощения на эффективность цепочки поставок и предлагается комплексный подход к экономическому анализу данного аспекта объединенной компании.

*Ключевые слова:* сделки слияний и поглощений, устойчивая цепочка поставок, эффективность деятельности.

**MERGERS AND ACQUISITIONS AS A TOOL OF THE SUPPLY CHAIN  
PERFORMANCE ENHANCEMENT****Kozlova E.A.***Postgraduate student of I course of the Department of Accounting, Analyses and Audit  
Financial University under the Government of the Russian Federation*Scientific supervisor O.V. Efimova, Doctor of Economic Sciences, Professor,  
Financial University under the Government of the Russian Federation

The article reveals the positive changes in the supply chain post-merger performance. An integrated approach to the economic analysis of this business issue is formulated.

*Keywords:* mergers and acquisitions, sustainable supply chain, operating performance.

Слияния и поглощения являются распространенной стратегией для внешнего роста компаний во всем мире. Некоторые из потенциальных преимуществ слияний и поглощений включают увеличение доходов и доли на рынке, повышение рентабельности и рост стоимости компании. Однако не каждая такая сделка имеет положительный результат. Многие из положительных, а также негативных последствий проявляются, в частности, в контексте эффективности управления цепочкой поставок [3].

Несмотря на свидетельства того, что управление цепочкой поставок играет значительную роль в процессе слияний и поглощений, данная тема получила недостаточное развитие в литературе, особенно с эмпирической точки зрения. Кроме того,



исследователи приходят к противоречивым результатам относительно того, улучшаются ли показатели деятельности компании в части цепочки поставок по результатам сделки слияния и поглощения или нет [2, 4].

Для ответа на вопросы, (1) как сделка M&A влияет на финансовые показатели объединенных компаний в части цепочки поставок и (2) каким образом операционная деятельность, включая управление запасами, подвергается влиянию сделки слияния и поглощения, прежде всего целесообразно провести отраслевой анализ, позволяющий выявить отрасли, в которых совершение сделки с целью оптимизации цепочки поставки и получения в ней синергий будет наиболее вероятно. Для осуществления такого анализа было проведено исследование, в результате которого в выборку попали 783 сделки с учетом следующих требований:

1) компания-покупатель и цель должны быть зарегистрированы в США, Великобритании или России, что поможет получить полную информацию из баз данных и позволит провести сравнительный анализ с российским рынком;

2) сделка должна быть закрыта во временном промежутке с 1 января 2010 г. по 15 апреля 2017 г. и носить горизонтальный характер;

3) компания-покупатель должна приобрести более 50 % акций компании-цели – в этом случае транзакция носит существенный характер, способный значительно повлиять на бизнес обеих сторон.

На первом этапе отраслевого анализа целесообразно рассмотреть операционные и финансовые показатели эффективности цепочки поставок [1]: операционную рентабельность, оборачиваемость запасов и своевременность поставок. В методологии оценки использовались квартальные метрики за четыре квартала до и после слияния. Квартал слияния исключается из-за консолидации финансовой отчетности. Для обеспечения сопоставимости анализируемых показателей данные компании-покупателя и компании-цели за четыре квартала перед слиянием объединяются с целью их сравнительного анализа с консолидированными данными после слияния.

Важно отметить, что рекомендуемые методики, в частности разработанная методика консалтинговой компании PwC [1], рассматривают исключительно финансовые и операционные показатели эффективности цепочки поставок. Учитывая, что цепочка поставок является важнейшим аспектом устойчивого развития экономических субъектов [5], рекомендуем на втором этапе отраслевого анализа включить в рассмотрение вопрос, происходит ли внедрение устойчивой цепочки поставок в результате сделки M&A.

При этом применение показателей устойчивого развития позволяет сформировать комплексный подход к экономическому анализу сделок слияний и поглощений и усовершенствовать существующий инструментарий информационно-аналитического обеспечения таких сделок, принимая во внимание повышенный интерес к устойчивым цепочкам поставок со стороны международных и российских компаний. С этой целью может быть использована методология сравнения изменения уровня раскрытия показателей устойчивого развития в цепочке поставок в корпоративной отчетности компании.

Результаты анализа финансовых и операционных показателей, а также индикаторов устойчивого развития, значимых в контексте эффективности цепочки поставок, согласовываются между собой, затем делается вывод о том, в каких секторах экономики данное воздействие является наиболее существенным. Как показал проведенный анализ, в таких секторах, как фармацевтика и торговля, с наибольшей вероятностью сделки слияния и поглощения окажут воздействие на ключевые показатели эффективности цепочки поставок.

Наконец, для выявления влияния стратегии слияний и поглощений на эффективность цепочки поставок и ответа на вопрос, возможно ли с помощью предложенных показателей оценить синергии сделки, были выдвинуты гипотезы для финансовых, операционных показателей и показателей устойчивого развития с учетом выводов существующей научной литературы по данной теме.

К выборке были предъявлены те же требования, но для настоящего тестирования были отобраны сделки фармацевтического сектора, согласно результатам отраслевого анализа. На данном этапе анализа была применена методология первого этапа отраслевого анализа. Результаты исследования представлены в таблице.

#### Влияние стратегии слияния и поглощения на эффективность цепочки поставок

Показатель	Ожидаемое влияние	Изменение
<i>Панель А: финансовые показатели</i>		
Маржа валовой прибыли	+	9 %
Оборачиваемость активов	–	–18 %
Рентабельность активов	+	1 %
Рентабельность продаж	+	22 %
<i>Панель Б: операционные показатели</i>		
Совокупные запасы	–	–15 %
Продолжительность оборота запасов	–	–19 %
Чувствительность запасов	+/-	7 %
<i>Панель В: показатели устойчивого развития</i>		
Политики, практики и объемы расходов на местных поставщиков	+	11 %
Потребление энергии за пределами организации	–	0,1 %
Прочие косвенные выбросы парниковых газов	–	1,3 %
% новых поставщиков: оценка экологических критериев	+	0,02 п.п.
% ключевых поставщиков: оценка соблюдения прав человека	+	0,01 п.п.
% новых поставщиков: оценка практики трудовых отношений	+	0,03 п.п.
% новых поставщиков: оценка соблюдения прав человека	+	0,01 п.п.
% новых поставщиков: оценка воздействия на общество	+	–0,01 п.п.

Подготовлено автором на основе информации баз SDC Mergers and Acquisitions, Bloomberg Terminal, DataStream, Sustainability Disclosure Database

Рассматривая влияние сделки М&А на финансовые показатели объединенной компании, можно отметить, что по результатам слияния компании способны увели-

чить маржу валовой прибыли в среднем на 9 %, так как объединенные компании выигрывают от меньшей конкуренции в отрасли. Однако эффективность продаж объединенных компаний падает: оборачиваемость активов сокращается на 18 % в течение четырех кварталов после транзакции. При этом если рентабельность измеряется с точки зрения активов, то нет существенных признаков ухудшения или улучшения эффективности деятельности, а если продаж – слияния повышают прибыльность компаний в среднем на 22 %.

При оценке влияния горизонтальной сделки M&A на операционные показатели прежде всего необходимо обратить внимание на значительное замедление роста запасов (на 15 %) по сравнению с ситуацией до сделки. Однако более точной метрикой для измерения эффективности управления запасами является продолжительность оборота запасов: для компаний выборки данный показатель сократился на 19 %, что говорит о том, что благодаря росту эффективности управления запасами объединенной компании требуется меньше дней для того, чтобы превратить запасы в реализованную продукцию. Наконец, в результате сделки происходит существенное положительное влияние на показатель чувствительности запасов.

Что касается показателей устойчивого развития, то можно заметить, что после сделки практически все компании выборки нарастили свои инвестиции в местных поставщиков, что подтверждает ожидания об увеличении расходов на локальных контрагентов. При этом потребление энергии и объем выбросов парниковых газов в объединенных компаниях, к сожалению, также вырос, вероятно, за счет того, что для оптимизации и синхронизации производственных процессов требуется некоторое время, и наибольший эффект в данном направлении от интеграции цепочки поставок возможно получить в долгосрочном периоде. Анализируя процентное изменение доли поставщиков, прошедших оценку по всевозможным экологическим и социальным критериям, заметны хоть и незначительные, но преимущественно положительные изменения по результатам сделки, что говорит о более ответственном отношении объединенной компании к работе с поставщиками с целью создания устойчивой цепочки поставок. Следовательно, эмпирические данные подтверждают большинство выдвинутых гипотез относительно показателей устойчивого развития, в отдельных случаях с корректировкой на временной горизонт оценки.

Проведенный анализ и тестирование гипотез обнаружили высокую степень положительного влияния сделок слияния и поглощения на отдельные финансовые, операционные показатели и показатели устойчивого развития в части цепочек поставок. Преимущество данных показателей в том, что они могут быть доступны из публичных источников и обладают высокими аналитическими возможностями, благодаря чему данным инструментарием могут пользоваться стейкхолдеры различных уровней. В связи с этим, рекомендовано их использование при анализе синергий сделки в долгосрочном и краткосрочном периодах с целью формирования комплексной модели оценки.

**БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. Исследование PwC «Глобальный обзор деятельности в сфере управления цепочками поставок за 2013 год» // Официальный сайт компании PwC, раздел Исследования [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://www.pwc.ru/en/performance-management/assets/global-supply\\_chain-survey-2013-rus.pdf](https://www.pwc.ru/en/performance-management/assets/global-supply_chain-survey-2013-rus.pdf) (дата обращения: 09.01.2018).
2. *Langabeer J.* An investigation of post-merger supply chain performance / J. Langabeer // Journal of Academy of Business and Economics. – 2003. – No 2. – P. 14–25.
3. *Manikas I.* Supply Chain Synergies in Post-merger Environments: The Case of the UK Food Industry / I. Manikas, F. Jaswal // Operations and Supply Chain Management. – 2015. – No 8(3). – P. 120–127.
4. *Zhu J.* Effects of upstream and downstream mergers on supply chain profitability / J. Zhu, B. Tamer, R. Saibal // European Journal of Operational Research. – 2015. – No 248. – P. 131–143.
5. *Ефимова О.В.* Анализ устойчивого развития компании: стейкхолдерский подход / О.В. Ефимова // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – № 45 (348). – С. 41–51.

УДК 330.53

**КРИТИЧЕСКИЙ ОБЗОР МЕТОДИК  
АНАЛИЗА ФИНАНСОВОЙ УСТОЙЧИВОСТИ****Лисовцева А.Н.***Магистрант I курса факультета бизнеса,  
Новосибирский государственный технический университет*Научный руководитель Н.Н. Овчинникова, канд. экон. наук, доцент,  
Новосибирский государственный технический университет

В статье рассмотрены существующие методики анализа финансовой устойчивости, выявлены их недостатки и достоинства.

*Ключевые слова:* финансовая устойчивость, методы оценки финансовой устойчивости.

**A CRITICAL REVIEW OF METHODS  
OF ANALYSIS OF FINANCIAL STABILITY****Lisovtseva A.N.***Master student of I course of the faculty of Business,  
Novosibirsk State Technical University*Scientific supervisor N.N. Ovchinnikova,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Novosibirsk State Technical University

The article considers the existing methods of analysis of financial stability, revealed their advantages and disadvantages.

*Keywords:* financial stability, methods of assessment of financial stability.

На данный момент нет точного определения финансовой устойчивости, однако без сомнения этот показатель является очень важным, так как характеризует финансовое состояние предприятия в целом и его привлекательность для инвесторов. Поэтому необходимо проводить как можно более точный анализ финансовой устойчивости.

Автором обобщены существующие методики анализа финансовой устойчивости и представлены на рисунке [1, 2, 3].

Самыми распространенными методами анализа финансовой устойчивости являются абсолютные и относительные показатели финансовой устойчивости. Этим методикам придерживаются такие отечественные ученые, как В.В. Ковалев, Л.Т. Гиляровская, А.Д. Шеремет, Е.В. Негашев, А.С. Бобылева и др.



Методики анализа финансовой устойчивости

Сначала анализируются абсолютные показатели финансовой устойчивости. Определяется степень обеспеченности запасов нормальными источниками их формирования. Затем, на основе этой оценки определяется тип финансовой устойчивости организации (абсолютная, нормальная, неустойчивое и кризисное финансовое положение). Для анализа относительных показателей берут такие коэффициенты, как коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами, коэффициент маневренности, коэффициент автономии и коэффициент финансовой устойчивости. Далее эти коэффициенты сравнивают с нормативами и с коэффициентами за прошлый период.

Главное достоинство этих методов – возможность выбора показателей и параметров, которые являются значимыми для данного предприятия. Также данный метод позволяет быстрее получить результат, чем, например, матричный метод. Относительные показатели сглаживают инфляционное влияние на всю отчетность и позволяют сопоставить несопоставимые показатели по абсолютным величинам.

К недостаткам данного метода относятся отсутствие анализа динамики средств организации, наличие тесной связи между рассчитываемыми показателями, а также то, что установленные нормативы для коэффициентов, характеризующих финансовое состояние организации, не отражают особенностей текущего состояния российской экономики и отраслевую принадлежность предприятия.

Метод матричного анализа финансовой устойчивости рассматривали такие ученые, как М.И. Литвин, И.Т. Балабанов, А.В. Грачев, А.А. Анисеева и др. Эта методика заключается в составлении шахматной формы для удобства анализа. Составляются четыре таблицы. Матричный баланс: 1) на начало года; 2) на конец года; 3) за год (в динамике); 4) денежных поступлений и расходов организации. Первые два баланса отражают состояние средств организации на начало и конец года, третий баланс показывает изменение средств за год.

Плюсы данного метода заключаются в возможности проанализировать динамику средств организации, а также в комплексной оценке финансовой устойчивости. Минусами данного метода являются сложность расчета и невозможность быстро получить результат в отличие от метода оценки показателей.

Еще один метод анализа финансовой устойчивости – балансовый метод. Его суть заключается в перераспределении статей баланса и в выделении однотипных с точки зрения сроков возврата и величины заемных средств. Заемные средства и долгосроч-

ные кредиты направляются на приобретение капитальных вложений и основных средств. В качестве примера анализа можно привести трехфакторную модель оценки финансовой устойчивости составленную А.Д. Шереметом и А.С. Бобылевой. Преимуществом балансового метода является простота расчета. Недостатков данного метода гораздо больше: метод является весьма условным, он не дает точной оценки степени финансовой устойчивости предприятия, также имеются трудности проведения пространственно-временного сравнения.

Комплексный метод является способом рассмотрения всех основных характеристик и направлений деятельности организации. Этот метод включает все инструменты метода оценки показателей и балансового метода. Данный метод рассматривали Д.А. Ендовицкий, К.Я. Гильмутдинов, С.В. Филатов и Д.Ю. Олюнин. Достоинством этого метода является всесторонняя оценка устойчивости, а также способность выявления предпосылок ухудшения финансового положения до того, как произошли количественные изменения в отчетности. Однако комплексный метод включает в себя все недостатки метода оценки показателей и балансового метода, а также сложный механизм расчета совокупного показателя.

Таким образом, можно сделать вывод, что методики анализа финансовой устойчивости разнообразны и каждая имеет ряд своих преимуществ и недостатков. Общим недостатком методик анализа финансовой устойчивости является то, что в них не учитываются отраслевая принадлежность организаций, особенность экономической конъюнктуры и репутация фирмы. На основе этого можно сделать вывод, что необходимо совершенствовать данные методы для устранения недостатков и для достижения точной оценки финансовой устойчивости.

### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Волынский В.Ю.* Современное состояние теории и практики оценки финансовой устойчивости предприятия / В.Ю. Волынский, Р.Г. Лебедева // Проблемы экономики, финансов и управления производством: Сборник научных трудов вузов России. – 2012. – № 31. – С. 12–16.
2. *Князева А.Л.* Систематизация существующих методов оценки финансовой устойчивости предприятия / А.Л. Князева, О.В. Шаламова // Экономика и менеджмент инновационных технологий. – 2015. – № 6. – Ч. 2 – С. 99–101.
3. *Литвин М.И.* Применение матричных балансов для оценки финансового состояния предприятия / М.И. Литвин // Финансовый вестник. – 2009. – № 11. – С. 14–17.

УДК 657

## УСЛОВИЯ И ФАКТОРЫ РАЗВИТИЯ ИСЛАМСКОЙ МОДЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

**Хамиди А.**

*Магистрант II курса*

*Международного института экономики, менеджмента и информационных систем,  
Алтайский государственный университет*

Научный руководитель Т.В. Бобровская, канд. экон. наук, доцент,  
Алтайский государственный университет

В статье рассмотрены особенности исламской модели бухгалтерского учета, связанные с исламской экономической системой и мусульманским правом, определены факторы ее развития на современном этапе. Сделан вывод о том, что опыт исламских стран влияет на дальнейшее развитие бухгалтерского учета как науки и практики.

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет, финансовая отчетность, исламская модель бухгалтерского учета.

## CONDITIONS AND FACTORS OF DEVELOPMENT OF THE ISLAMIC MODEL ACCOUNTING

**Hameedi A.**

*Master student of II course of the*

*International Institute of Economics, Management and Information Systems,  
Altai State University*

Scientific supervisor T.V. Bobrovskaya,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Altai State University

In the article features of the Islamic accounting model related to the Islamic economic system and the Muslim law are considered, the factors of its development at the present stage are determined. The conclusion is drawn that the experience of Islamic countries influences the further development of accounting as a science and practice.

*Keywords:* accounting, financial reporting, Islamic accounting model.

Положения и постулаты бухгалтерского учета, составляющие его методологию, формируются под влиянием внешней среды. Экономическая доктрина, доминирующая в обществе в тот или иной период его развития, определяет содержание и специфику развития учетной мысли. Особенности построения бухгалтерского учета привели к выделению четырех его основных моделей: англо-американской, континентальной, латиноамериканской и исламской. Содержание последней модели в значитель-



ной степени обусловлено религиозно-правовым фактором. Система учетных отношений должна реализовываться в рамках «халала», т. е. разрешенного мусульманским правом. Это коренным образом отличает данную модель от трех других.

На конференции ААОIFI – Всемирного банка по исламскому банкингу и финансам (ноябрь 2013 г., Бахрейн) отмечалось, что соответствующие Шариату стандарты бухгалтерского учета играют жизненно важную роль для роста исламского финансирования. В ходе дебатов участники конференции пришли к выводу, что существует настоятельная необходимость, во-первых, в разработке конкретных стандартов бухгалтерского учета исламского финансирования, а во-вторых, во взаимном признании и сосуществовании ААОIFI и общепризнанных МСФО. Было также отмечено, что стандарты бухгалтерского учета ААОIFI [1]:

- отражают понятие и сущность сделок исламского финансирования;
- могут повысить доверие пользователей исламских финансовых продуктов;
- приведут к росту спроса на исламские финансовые продукты.

В странах, входящих в зону распространения ислама, концепция бухгалтерского учета формируется в соответствии с нормами Шариата как основного закона, регламентирующего социально-экономические отношения.

Фундаментальные методологические принципы, лежащие в ее основе, связаны с особенностями исламской экономической доктрины. Ни в каком другом обществе влияние религиозных убеждений на систему социально-экономических отношений не является доминирующим. Это объясняет то, почему высшим уровнем регулирования учетных отношений в исламской модели является религиозный. Именно религиозные основы, преобладающие в развитии экономических отношений, формируют методологию бухгалтерского учета в исламских странах. Мусульманское право определяет содержание бухгалтерского учета и отчетности, границы раскрытия информации, формы и методы налогообложения, распределения доходов и т. д. Ни в одной из перечисленных выше моделей религиозно-правовой аспект не доминирует так, как в исламской.

Приведем примеры экономических отношений, сформированных в соответствии с нормами шариата и сформулированных в Коране и Сунне:

- обязательная уплата религиозного налога в пользу бедных (закят);
- запрет на финансирование предприятий, занимающихся производством в определенных секторах экономики (производство алкоголя, свинины, оружия), увеселительных заведений (казино, игорные дома);
- запрет получения прибыли без усилий (чисто спекулятивные сделки и азартные игры) (мейсир);
- запрет взимания процента за пользование денежными средствами – прирост на обмен (риба фадль) и прирост на долг (риба насия);
- запрет на спекулятивный риск, ведение высокорискованных операций, сделок с условиями неопределенности в предмете договора (гарар);
- разделение риска получения прибыли и убытков между финансирующей стороной и клиентом;

- осуществление финансовых операций на основе реальных активов (с их обязательной идентификацией) и др.

Правовые и экономические условия в исламских странах, в свою очередь, определяют и особенности бухгалтерского учета, к основным из которых можно отнести следующие:

- основной объект учета – это имущество. Главными принципами, заложенными в основу учета имущества, являются достоверность его отражения, полное раскрытие информации, точное калькулирование закята, оценка имущества для уплаты закята. В бухгалтерском балансе должно быть отражено все имущество, находящееся в собственности предприятия. Имущество предприятия (актив бухгалтерского баланса) группируется в зависимости от ставки закята;

- источники формирования имущества предприятия (пассив бухгалтерского баланса) связаны с реализацией исламских финансовых инструментов, основной из которых: – *риба* (в перев. с араб. – *приращение*) – запрещает начисление и уплату процентов;

- основная форма отчетности – это бухгалтерский баланс. Его ведущая роль предопределена необходимостью достоверного отражения имущества;

- особые принципы осуществления хозяйственных и финансовых операций объясняют и составление особой формы бухгалтерской отчетности. Вместо традиционного отчета о прибылях и убытках (отчета о финансовых результатах) в исламских странах составляют отчет о добавленной стоимости. Главная задача его составления состоит в том, чтобы отразить распределение полученной прибыли прежде всего на социальные, а потом и другие цели. Необходимость такого отражения распределения финансового результата связана с реализацией принципа социальной справедливости исламской экономики. При этом социальный эффект должен проявляться в развитии социальных программ как отдельных предприятий, так и государства в целом. Примером может служить внедрение эффективной информационной системы финансового управления AFMIS (Afghanistan Financial Management Information System), обеспечивающей деятельность Казначейства Исламской Республики Афганистан [2];

- основополагающий принцип бухгалтерского учета – принцип оценки имущества. Оценка имущества с целью уплаты закята производится по рыночной стоимости.

В последние годы именно исламская система организации бухгалтерского учета вызывает наибольший интерес его методологов во всем мире. Как нам представляется, это связано со следующими основными факторами. В первую очередь это процессы глобализации экономики: международное сотрудничество приводит к взаимопроникновению разных учетных моделей. В мире все большее распространение получают исламские финансовые институты, что ставит правительства европейских и других стран перед необходимостью их включения в свои финансовые и учетные системы. Актуальность вхождения исламского финансирования на финансовые рынки других стран объясняется как экономическими, так и социальными причинами: стремление привлечь инвестиции из богатых стран Ближнего Востока (Бахрейн, Кувейт, Катар, ОАЭ, Оман, Саудовская Аравия), желание мусульманского населения евро-

пейских и других стран пользоваться услугами финансового сектора сообразно их вероисповеданию, усиление влияния транснациональных корпораций и др. Фактор изменений в экономике усиливает необходимость серьезного исследования систем учета и финансирования, основанных на принципах исламского права.

Вторая причина возросшего интереса к исламской учетной системе связана с ее недостаточной изученностью в сравнении с другими моделями. Исламская экономическая доктрина в содержательном плане значительно отличается от традиционных систем. Это, в свою очередь, определяет и специфику учетных отношений: концепцию учета и отчетности, их регулирование, систему счетов и др. Мусульманское право играет ведущую роль не только при формировании методологии бухгалтерского учета, но и при формировании профессиональных этических норм. Это накладывает отпечаток на подготовку бухгалтерских кадров в странах зоны распространения ислама: содержание профессиональной подготовки бухгалтера формируется под влиянием вероисповедания.

Таким образом, анализ условий и факторов, влияющих на процесс развития исламской модели бухгалтерского учета, позволяет сделать следующие выводы:

- содержание бухгалтерского учета и отчетности в странах зоны исламской модели имеет существенные особенности, связанные с религиозной составляющей, а также с ориентацией на обеспечение социальной справедливости и эффективности общественных отношений;
- интерес к содержанию и принципам исламской модели возрастает, что делает необходимым более подробное изучение ее организационно-методологических основ;
- опыт исламских стран определяет новые направления развития бухгалтерского учета как научной и практической деятельности.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. AAOIFI – Accounting and Audit Organization: AAOIFI. – World Bank Conference draws conclusions [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.4-traders.com/news/AAOIFI-Accounting-and-Auditing-Organization-for-AAOIFI-World-Bank-Conference-Concludes-17634839/> (дата обращения: 07.01.2018).

2. Бобровская Т.В. Информационная система финансового управления в Исламской Республике Афганистан / Т.В. Бобровская, А. Хамиди // Современные направления теории и практики экономического анализа, бухгалтерского учета, финансового менеджмента: сб. материалов международной научной конференции. Новосибирск, 5–6 декабря 2017 г. / Новосибирск: СибУПК, 2017. – Ч. 1. – С. 305–311.

УДК 657.9

## ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА В НЕФТЕГАЗОВОЙ ОТРАСЛИ

**Хомяков М.Ю.**

*Аспирант I курса факультета учета и аудита,  
Финансовый университет при Правительстве РФ*

Научный руководитель О.В. Рожнова, д-р экон. наук, профессор,  
Финансовый университет при Правительстве РФ

В статье рассмотрены проблемы формирования финансовой отчетности компаниями нефтегазовой отрасли, показаны причины этих проблем, приведены примеры их проявления и предложен путь комплексного подхода к их решению.

*Ключевые слова:* финансовая отчетность, нефтегазовая отрасль, консолидированная отчетность, МСФО, ГААП США.

## PROBLEMS OF ACCOUNTING IN THE OIL AND GAS INDUSTRY

**Khomyakov M.Y.**

*Graduate student of I course of the faculty of Accounting and Auditing,  
Financial University under the Government of Russian Federation*

Scientific supervisor O.V. Rozhnova, Doctor of Economic Sciences, Professor,  
Financial University under the Government of Russian Federation

The article discusses the problems of the formation of financial statements by oil and gas companies, shows the causes of these problems, gives examples of their disclosures, and suggests a comprehensive approach to their solution.

*Keywords:* financial statements, oil and gas industry, consolidated statements, IFRS, GAAP USA.

Отраслевая специфика финансового учета и составления отчетности в международной практике является одним из ключевых вопросов при подготовке и составлении стандартов по учету – как Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО), так и стандартов финансовой отчетности разных стран. Практика показывает, что невозможно в унифицированных документах, регламентирующих основные учетные принципы и подходы, учесть специфику каждой конкретной отрасли. В связи с этим исследование проблем учета в конкретной отрасли является в настоящий момент важным и актуальным вопросом.

В данной статье анализируются ключевые проблемы учета в нефтегазовой отрасли, а также применяемые методы отражения объектов нефтегазовой инфраструктуры

в финансовой отчетности компании. Нами были выделены шесть наиболее важных и актуальных проблем.

1. Отсутствие в МСФО четких правил для формирования отчетности компаниями нефтегазовой отрасли.

2. Использование при формировании отчетности по МСФО правил других стандартов отчетности (что, в принципе, допустимо, но не способствует повышению качества отчетности).

3. Необходимость практически ежегодных проверок активов компании на обесценение.

4. Необходимость создания резервов и взятие на себя обязательств в связи с государственным регулированием, давлением общественности и высокой конкуренции.

5. Существенная зависимость от современных информационных технологий.

6. Распространенность в отрасли образования групп, что требует формирования консолидированной отчетности, в свою очередь, обуславливающих ряд проблем для нефтегазовых компаний.

Хотя, безусловно, есть и другие проблемы, остановимся на перечисленных шести.

В рамках МСФО, так как эти стандарты не акцентируют внимание на отраслевой специфике, в имеющихся отраслевых стандартах, как правило, допускается большая свобода при выборе учетных подходов и методов. При этом МСФО ориентируются на многообразную учетную практику, сложившуюся в разных отраслях разных стран.

Рассмотрим как один из примеров, вопрос отражения геологоразведочных работ на этапе разведки. В МСФО компания могут в учетной политике указать, какие виды геологоразведочных работ будут отнесены на актив по разведке и оценке, а какие могут быть списаны в расходы. Однако компания может столкнуться с тем, что конкретные виды работ не принесли результатов – в процессе разведочных работ была подтверждена нецелесообразность осуществления дальнейших затрат, например малое количество залегающих запасов, технические сложности в бурении и т. д. Однако несмотря на эти факторы, компания признает данные затраты в качестве актива на разведку и оценку, что противоречит определению основного средства в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» – долгосрочный актив, приносящий экономическую выгоду.

Указанный пример говорит о том, что регламентирование и установление единой методики отражения того или иного объекта учета – в данном случае геологоразведочных работ – приведет в итоге к искажению отчетности.

Из-за такой ограниченности МСФО на практике компании используют множество источников для достоверного отражения всех объектов в финансовой отчетности. К ним относятся не только МСФО или ГААП США, но и справочники, подробно описывающие все производственные процессы в отрасли, их особенности, длительность и другие технические факторы.

Деятельность компании нефтегазовой отрасли можно разделить на следующие этапы:

1) разведка и оценка;

- 2) разработка месторождений;
- 3) строительство инфраструктуры;
- 4) добыча.

МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» охватывает только этап разведки и оценки, из-за чего компании данной отрасли параллельно используют отраслевые стандарты ГААП США, дающие подробную методику по учету и решению спорных вопросов.

Сопоставление МСФО и стандартов ГААП США, а также практики других компаний отрасли приводит к тому, что по множеству учетных вопросов отсутствует проработанная методология, однозначный и единственный правильный вариант отражения объекта и т. д. Значимую роль при формировании отчетности, таким образом, занимает профессиональное суждение специалистов, занимающихся подготовкой финансовой отчетности по МСФО.

Значительные учетные проблемы нефтегазовой отрасли обусловлены ее производственно-технологической спецификой [1, 2, 3]. Прежде всего эта специфика выражается в значительном временном разрыве между произведенными затратами и реализацией добытых нефтепродуктов, т. е. получаемыми доходами (выручкой от продажи нефтепродуктов). В результате компании отрасли постоянно несут значительные риски обесценения их активов, коммерческой нецелесообразности затрат, возможных убытков и др. Кроме того, организации отрасли постоянно находятся под угрозой появления или расширения использования альтернативного топлива, межстрановых военных конфликтов, сильной конкуренции и подобных неопределенностей.

Исходя из принципа осмотрительности, в МСФО для активов, учитываемых не по модели оценки по справедливой стоимости (через прибыль/убыток), предусмотрена проверка на обесценение<sup>1</sup>. Активы нефтегазовой отрасли относятся именно к таким объектам учета. Хотя проверка на обесценение, согласно МСФО 36, не должна производиться ежегодно, а только в случае наличия признаков обесценения, для предприятий нефтегазовой отрасли, в которой такие признаки присутствуют практически постоянно, проверка становится необходимой на каждую годовую отчетную дату. Таким образом, высокая степень риска и большой временной разрыв между затратами на добычу и самой добычей обязывают компании отрасли, ежегодно оценивая свои центры затрат на предмет обесценения, определять для них возмещаемую стоимость, т. е. добиваться получения точной и достоверной оценки будущих денежных потоков и ставки их дисконтирования для расчета ценности использования. При этом оценка ставки дисконтирования может существенно повлиять на ценность использования, возмещаемую стоимость и, таким образом, на величину чистых активов нефтегазовой компании, отражаемых в ее финансовой отчетности.

Из-за большой рентабельности успешных проектов, с одной стороны, и потенциального вреда окружающей среде и других негативных последствий нефтегазовой добычи, с другой стороны, деятельность по разведке, добыче и переработке нефте-

---

<sup>1</sup> Ежегодная проверка требуется еще в ряде случаев.

продуктов во многих странах является предметом государственного регулирования. Следствием такого регулирования для формирования финансовой отчетности является необходимость признания и постоянного пересмотра резервов на компенсацию ущерба окружающей среде, обязательств по финансовым и нефинансовым гарантиям будущим покупателям продукции, контрагентам и другим лицам, условных обязательств и активов и других объектов.

Применительно к Российской Федерации также существенную роль играют политические, экономические и технические факторы, включающие секторальные санкции, распространяющиеся на нефтегазовую отрасль, необходимость импорта дорогостоящего оборудования, налоги за недропользование и добычу полезных ископаемых, погодно-климатические условия (деятельность в районах Крайнего Севера).

В процессе формирования финансовой отчетности по МСФО указанные факторы должны быть учтены и надлежащим образом раскрыты в отчетности и примечаниях к ней.

Немаловажную роль в процессе формирования финансовой отчетности занимает консолидация отчетностей компаний группы. В отношении группы компаний в нефтегазовой отрасли зачастую возникают проблемы по соглашениям о разделе продукции – в связи с необходимостью инвестирования больших средств в проекты в нефтегазовой отрасли.

Соглашения о разделе продукции предполагают с точки зрения учета организацию совместной деятельности – совместной операции или совместного предприятия (в соответствии с МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность»). Кроме того, в соответствии с такого рода соглашениями, у группы компаний могут возникать: обязательства по созданию резервов, предоставлению гарантий участникам соглашения, т. е. необходимость отражения и оценки этих объектов учета в финансовой отчетности, а также отслеживание и пересмотр их величины.

В условиях цифровой экономики деятельность в нефтегазовой отрасли требует формирования и получения финансовой и нефинансовой информации в сжатые сроки, позволяющей быстро принять решение, например, об оценке коммерческой целесообразности проекта, его остановке, развитии других направлений и т. д.

Для организации единой системы формирования подобных аналитических отчетов необходимы данные финансового и управленческого учета. В связи с этим, все более актуальным становится вопрос использования программного обеспечения, позволяющего организовать подобную единую систему, которая бы позволила отслеживать, агрегировать и обрабатывать всю поступающую информацию в рамках группы компаний.

Немаловажную роль в этой системе играет формирование финансовой отчетности по МСФО. С решением описанных проблем и учетом приведенных факторов качество информации, отраженной в отчетности, позволит напрямую использовать МСФО-отчетность для принятия управленческих решений и формирования необходимых аналитических отчетов.

Все проанализированные проблемы имеют также совокупный эффект на формирование финансовой отчетности, который должен быть исследован и учтен при совершенствовании правил подготовки уместной и достоверной информации для стейкхолдеров.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Ибрагимова А.Х.* Амортизационные отчисления по скважинам в геологоразведке / А.Х. Ибрагимова // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 2. – С. 58–60.
2. *Карпова Т.П.* Аспекты размежевания затрат в нефтегазодобыче на капитализируемые и некапитализируемые / Т.П. Карпова, М.Г. Сюткина // Управленческий учет. – 2012. – № 6. – С. 10–15.
3. *Попов А.Ю.* Особенности бухгалтерского учета поисковых активов / А.Ю. Попов // Известия Уральского государственного экономического университета. – 2013. – № 5 (49). – С. 69–75.



УДК 336.051

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ  
ОЦЕНКИ УРОВНЯ ЛОКАЛИЗАЦИИ ПРОИЗВОДСТВА  
В УСЛОВИЯХ ИМПОРТОЗАМЕЩЕНИЯ**

**Чашина С.А.**

*Магистрант I курса факультета бизнеса,  
Новосибирский государственный технический университет*

Научный руководитель Н.Н. Овчинникова, канд. экон. наук, доцент,  
Новосибирский государственный технический университет

В работе показаны особенности локализации, ее роль в таких отечественных отраслях, как ритейл и автомобильная промышленность. Было проведено сравнение утвержденной формулы расчета локализации и разработанной в рамках исследования формулы, учитывающей запасы. По итогам исследования было выявлено, что в рамках предложенной формулы происходит положительная динамика таких финансовых показателей, как уменьшение затрат и увеличение доходности, что стимулирует политику импортозамещения.

*Ключевые слова:* уровень локализации, импортозамещение, формула уровня локализации, финансовые показатели.

**IMPROVEMENT OF THE METHODS OF THE ASSESSMENT  
OF THE LEVEL OF PRODUCTION LOCALIZATION  
IN THE CONDITIONS OF IMPORT SUBSTITUTION**

**Chashchina S.A.**

*Master student of I course of the faculty of Business,  
Novosibirsk State Technical University*

Scientific supervisor N.N. Ovchinnikova,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Novosibirsk State Technical University

The paper shows the features of localization, its role in such domestic industries as retail and the automotive industry. A comparison occurred between the approved formula for calculating localization and a formula that allows for inventory. Based on the results of the study, there was a positive dynamics of financial indicators within the framework of the proposed formula. It consists in reducing costs and increasing profitability, stimulating import substitution policies.

*Keywords:* localization level, import substitution, localization level formula, financial indicators.

На сегодняшний день в России все чаще начинает использоваться понятие «локализация». В сфере производства и торговли оно распространено достаточно широко: локализация рассматривается как процесс изготовления на территории другой страны продукции изначально иностранного происхождения, т. е. отражает долю стоимости отечественных компонентов в общей стоимости. Данное определение распространено во всех сферах: ритейл, автомобильная промышленность и др.

В условиях нестабильной внешней среды, политических санкций, непосредственно влияющих на условия производства, вопросы, связанные с локализацией, становятся особенно актуальными.

Степень локализации является важнейшим фактором в процессе формирования цен, к примеру, на рынке автомобильной продукции. Однако и в ритейле локализация имеет немаловажную роль: предприятия стараются вытеснить зарубежные товары отечественными путем продажи аналогичной продукции по качеству и технологии производства. При этом многие ритейлы сотрудничают с производственными компаниями, которые производят товары по зарубежной рецептуре, но за счет отечественных технологий. Следовательно, локализация влияет и на управление движением товарных запасов, так как это прямой финансовый источник доходности компаний.

Основное внимание в исследовании уделено импортозамещению и его влиянию на финансовые показатели в таких отечественных отраслях, как ритейл и автомобильная промышленность. Импортозамещение рассматривается как постепенный процесс перехода к внутреннему производству на локальном рынке в рамках конечных товаров, услуг и технологий или вытеснению реализации импортных товаров, услуг и технологий отечественными. Локализация является одним из инструментов импортозамещения, т. е. если сама локализация увеличивается, то это непосредственно влияет на увеличение импортозамещения. В рамках импортозамещения были рассмотрены мероприятия, направленные на его стимулирование [1].

Объектом исследования был выбран уровень локализации. Показано, что влияние значительного изменения курса российского рубля распространяется не только на импортируемые товары и компоненты, но и на приобретаемые в российских рублях локальные компоненты. Поэтому необходимо рассмотреть факторы, дополняющие текущий показатель уровня локализации и позволяющие корректно оценить влияние курсовой волатильности на себестоимость товаров.

Повышению показателя уделяют большое внимание как локальные изготовители и компании, так и государство. В ходе исследования были проанализированы мероприятия, направленные на повышения уровня локализации.

Локализацию производства принято рассчитывать согласно приказу Министерства экономического развития РФ, Министерства промышленности и энергетики РФ и Министерства финансов РФ по утвержденной формуле:

$$L = \left(1 - \frac{V}{P}\right) 100 \%,$$

где  $L$  – среднегодовой уровень локализации производства;  $V$  – таможенная стоимость всех компонентов и их частей, ввезенных российским юридическим лицом;  $P$  – общая стоимость всех моторных транспортных средств товарных позиций 8701–8705 ТН ВЭД ТС, а также их узлов и агрегатов, произведенных российским юридическим лицом и реализованных покупателям за отчетный период в фактических отпускных ценах [2].

Аналогично уровень локализации можно посчитать для ритейлов, которые продают локальные товары, продукцию под собственной торговой маркой, а также товары поставщиков, замещающих иностранную технологию производства отечественной.

Однако данная формула не полностью отражает рублевую часть себестоимости. Во-первых, в себестоимость деталей, которые были привезены отечественными изготовителями, включается стоимость импортного сырья и материалов, которые не были изготовлены в России. Поэтому резкое изменение курса рубля с 2014 г. сильно отразилось как на импортируемых деталях, так и на покупаемых отечественных деталях, так как изменились импортные компоненты, которые выражены в рублях. Следовательно, показатель уровня локализации ( $L$ ) не может в полной мере отразить влияние курсовой волатильности на себестоимость продукции, т. е. не дает оценку полной рублевой составляющей себестоимости данных деталей, потому что не учитывает рассмотренный выше скрытый импорт. Во-вторых, в Минэкономразвития РФ обсуждалась вероятность изменения формулы уровня локализации, которая была утверждена. В качестве изменения предложили ввести коэффициент, позволяющий уменьшить влияние скачков валюты на показатель уровня локализации, так как с понижением рубля уменьшается сам показатель локализации. В-третьих, настоящая формула расчета уровня локализации учитывает только товарные позиции, что говорит о его неполноте, так как отсутствует и отражение складских запасов в формуле.

Таким образом, в рамках исследовательской работы была предложена измененная формула для расчета уровня локализации. Для совершенствования показателя были учтены складские запасы и была создана следующая формула:

$$L = \left( \left( 1 - \frac{V}{P} \right) + \left( 1 - \frac{V}{P_2} \right) \right) 100\%,$$

где  $V$  – таможенная стоимость всех компонентов и их частей, ввезенных российским юридическим лицом;  $P_2$  – общая стоимость всех моторных транспортных средств, находящихся на складе, а также их узлов и агрегатов, произведенных российским юридическим лицом и реализованных покупателям за отчетный период в фактических отпускных ценах.

Аналогично данная формула действует в рамках ритейлов.

Эта формула позволяет более точно оценить уровень локализации, так как показывает более прозрачное значение показателя, учитывая не только текущие продажи, но и запасы [3].

Увеличение уровня локализации, в свою очередь, активно стимулирует политику импортозамещения: замещение иностранных товаров, услуг и технологий позволяет значительно уменьшить затраты, уменьшить себестоимость, а следовательно, увеличить доходы компаний. Кроме того, это позволяет повысить спрос на отечественные товары, услуги и технологии, что также положительно влияет на финансовые показатели организаций.

Таким образом, в ходе исследования было выявлено, что в настоящее время наблюдается активная тенденция развития политики импортозамещения в различных отраслях России.

### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Порядок, определяющий понятие «промышленная сборка» моторных транспортных средств и устанавливающий применение данного понятия при ввозе на территорию Российской Федерации автокомпонентов для производства моторных транспортных средств товарных позиций 8701-8705 ТН ВЭД ТС, их узлов и агрегатов: утв. приказом Минэкономразвития РФ, Министерства промышленности и энергетики РФ и Минфина РФ от 15 апреля 2005 г. № 73/81/58н // Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_53087/f149f1aff11b463d01d1ed5a44748b6d9b1f26df/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_53087/f149f1aff11b463d01d1ed5a44748b6d9b1f26df/) (дата обращения: 07.09.2017).

2. Распоряжение от 8 декабря 2011 года № 2227-р «Об утверждении Стратегии инновационного развития Российской Федерации на период до 2020 года» // Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_123444/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_123444/) (дата обращения: 14.10.2017).

3. *Чащина С.А.* Анализ возможностей локализации в условиях импортозамещения / С.А. Чащина // Наука. Технологии. Инновации: сб. научных трудов в 10 ч.; под ред. Е.В. Драгуновой – Новосибирск: Изд-во НГТУ, 2017. – Ч. 7. – С. 657–659.

УДК 657

## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ДОБЫЧУ НЕФТИ ШАХТНЫМ МЕТОДОМ

**Чен Е.С.**

*Магистрант I курса факультета экономики,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*

Научный руководитель К.В. Гульпенко, канд. экон. наук, профессор,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

В статье рассматриваются особенности учета затрат добычи нефти шахтным методом. Приводится состав затрат, связанный с добычей нефти в условиях применения шахтного метода добычи.

*Ключевые слова:* добыча, нефть, шахтный метод, амортизация основных средств, заработная плата, отчисления на социальное страхование.

## FEATURES OF COST ACCOUNTING OF OIL PRODUCTION MINING METHOD

**Chen E.S.**

*Master students of I course of the faculty of Economics,  
Saint Petersburg State University of Economics*

Scientific supervisor K.V. Gulpenko, Candidate of Economic Sciences, Professor,  
Saint Petersburg State University of Economics

The article discusses the features of cost accounting of oil production mining method. Given the costs associated with oil production in terms of mining method of mining.

*Keywords:* mining, oil, depreciation of fixed assets, wages, deductions for social insurance.

Разработка нефти шахтным способом осуществляется из подземных выработок, сооруженных на нефтяных месторождениях высоковязкой нефти. Добыча нефти проводится при помощи дренажных систем. Благодаря их использованию нефтенасыщенная порода проходит процесс измельчения, далее происходит ее погрузка на подвижной состав подземного транспорта и она поднимается на поверхность, где происходит дальнейшая обработка с помощью установок для выделения нефти.

При этом применяется система дренирования, по которой нефть добывается посредством скважин, пробуренных в горных выработках. Этот способ добычи используется, когда углеводородное сырье находится в жидком состоянии или когда его искусственным способом в процессе высокотемпературного воздействия ввели в такое состояние в продуктивном пласте [3].

Месторождения нефти для шахтного метода добычи представляют собой подземные выработки, которые могут быть различной протяженности, например, длинные, короткие и соответствующего назначения. Добыча породы, содержащей нефть, происходит под землей с помощью различных видов техники, применение которой зависит от состояния залегания породы и возможности установки техники соответствующей шахты, а также использования подъемно-транспортных механизмов для транспортировки на поверхность [3].

Достоинства шахтного метода нефтедобычи связаны с тем, что он обеспечивает прямой доступ в продуктивный пласт и позволяет доставлять нефтенасыщенную породу на дневную поверхность и максимально извлекать нефть из данной породы. Процесс добычи природных ресурсов осуществляется независимо от метеорологических условий. Основным недостатком этого процесса – нахождение персонала под землей в условиях повышенной опасности и риска для жизни.

Такой подход к разработке и добыче нефтеносных месторождений обуславливает специфический состав затрат, отличный от затрат в других методах.

Управление затратами является важной частью в структуре управления предприятием. Необходимость учета затрат на производство растет по мере того, как величина расходуемых производственных ресурсов влияет на эффективность производства, рентабельность и величину прибыли. Поэтому предприятия должны планировать, учитывать и контролировать издержки производства. При этом для принятия управленческого решения возникает необходимость получения точной и корректной информации, которую предприятие может получить различными методами, так как некорректный метод сбора данных может повлиять на финансовый результат. При реальном функционировании рыночных механизмов возникает необходимость совершенствования и создания четкой системы учета и контроля затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Процесс калькулирования себестоимости продукции должен опираться на общепринятые положения и нормы, которые регулируют правила формирования издержек производства.

На состав калькуляционных статей затрат влияют отраслевые факторы производства. Информация о затратах – фундамент всей системы организации управленческого учета, и поэтому информация является основой финансовой и налоговой отчетности предприятия.

Технологический процесс добычи нефти представляет собой извлечение углеводородного сырья из нефтенасыщенного пласта с помощью подземных горных выра-

боток или подземных скважин, которые сооружены в нефтяной шахте. Скважина – система подземного и надземного оборудования, которая представляет комплекс мощных насосов. Производственный процесс добычи нефти включает несколько этапов, таких как подача нефти на поверхность, транспортировка, хранение и подготовка нефти, передача нефти потребителям, что оказывает влияние на следующие особенности калькулирования себестоимости продукции.

1. В промышленности, которая занимается добычей нефти, предметом труда являются дары природы, так как на них не затрачен труд человека и которые не имеют стоимости. Исходя из этого, отсутствуют такие статьи, как сырье и материалы, возвратные отходы, потери от брака [1].

2. Особенностью технологического процесса добычи нефти является отдаленность нефтенасыщенных пластов и подземного оборудования от наблюдения и воздействия человека и необходимости воздействия на предмет труда через дорогостоящее оборудование скважин, которое обуславливает необходимость выделить амортизацию основных средств (скважин) в отдельную калькуляционную статью.

3. Ремонтные работы по подземному оборудованию скважин отличаются сложностью и значительными затратами, поэтому данные затраты выделяются в отдельную калькуляционную статью, а затраты на ремонт оборудования, которое используется в нефтедобыче, относят на учет отдельно.

В нефтедобывающей промышленности есть номенклатура калькуляционных статей, которая отличается по их составу и содержанию. В состав статей калькуляции можно отнести такие расходы, как отчисления на социальное страхование, подготовка и освоение горных выработок, амортизация подземных скважин, заработная плата рабочих, содержание и эксплуатация оборудования,

Все затраты производства можно разделить по видам добываемой продукции: нефть и газ, поэтому на отдельные виды продукции одни расходы производства можно отнести прямым способом, а другие – косвенным.

Косвенным способом можно отнести такие расходы, как количество отработанных скважинно-месяцев, валовая добыча нефти в тоннах, основная заработная плата производственных рабочих, общая сумма затрат производства за вычетом отчислений на геологоразведочные работы [2].

Прямым способом включаются в себестоимость добычи нефти такие расходы, как расходы на ее извлечение, искусственное воздействие на пласт, на ремонт и обслуживание нефтяных скважин, а также сбор, транспортировка и технологическая подготовка нефти для ее дальнейшего использования.

Таким образом, особенности метода добычи нефти влияют на перечень расходов, включая постоянные и переменные затраты, а также прямые и косвенные расходы.

**БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. *Гульпенко К.В.* Актуальные проблемы калькулирования в отраслях экономики / К.В. Гульпенко, Н.В. Тумашик. – Москва: Проспект, 2017. – 240 с.
2. *Гульпенко К.В.* Актуальные проблемы бюджетирования в отраслях экономики / К.В. Гульпенко, Н.В. Тумашик. – Санкт-Петербург: Изд-во СПбГЭУ, 2016. – 135 с.
3. Сайт ООО «Лукойл-Коми» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://komi.lukoil.ru/ru/> (дата обращения: 12.01.2018).



---

---

## РАЗДЕЛ 3

# ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ АУДИТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

---

---

УДК 331.2

### ПЕРСПЕКТИВЫ АУДИТА СИСТЕМЫ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

**Болобуева Ю.А.**

*Магистрант I курса факультета бизнеса,  
Новосибирский государственный технический университет*

Научный руководитель Б.А. Аманжолова, д-р экон. наук, профессор  
Новосибирский государственный технический университет

В статье рассматриваются основные проблемы и перспективы аудита системы вознаграждений в бюджетном учреждении.

*Ключевые слова:* аудит, бюджетное учреждение, перспективы, система вознаграждений.

### THE PROSPECTS FOR THE AUDIT OF THE SYSTEM OF REMUNERATION OF BUDGETARY INSTITUTIONS

**Bolobueva Y.A.**

*Master student of I course of the faculty of Business,  
Novosibirsk State Technical University*

Scientific supervisor B.A. Amanzholova, Doctor of Economic Sciences, Professor,  
Novosibirsk State Technical University

The article considers the main problems and perspectives of auditing on the fee system in a budgetary institution.

*Keywords:* audit, budgetary institution, perspective, fee system.

Аудит расчетов с персоналом по оплате труда является одним из наиболее трудоемких объектов при проверке организаций. Операции по учету труда и заработной плате, как правило, многочисленны, осуществляются систематически, отличаются разнообразием и спецификой [4]. Не стоит забывать, что контроль оплат не позволяет оценить эффективность и результативность расходов на оплату труда. В большей степени задача оценки эффективности и результативности характерна для бюджетной сферы, так как система оплаты труда в бюджетной сфере Российской Федерации построена так, что четко определенная часть заработной платы – должностной оклад – не позволяет работнику компенсировать затраченные ресурсы, а чтобы устранить этот недостаток вводятся различные доплаты [2].

Цель аудита вознаграждений – экспертиза соблюдения интересов работников и кадровой политики организации в вопросах вознаграждений [3].

Одна из сложностей, которая возникает при аудите системы вознаграждений бюджетной организации, это то, что в договоре с сотрудником нет четких параметров объективности труда для назначения сверхвыплат относительно результатов работы сотрудника и качества предоставляемых муниципальных услуг. В правилах по оплате труда указаны сложно измеряемые или совсем не измеряемые параметры оценки качества труда, например, качественное исполнение указаний, высокий темп работы, положительная инициативность. При расчете размера вознаграждений работникам эти параметры, вероятно, определяются на основе личных взаимоотношений, при которых, естественно, не берутся во внимание нормы справедливости.

В перспективе решением данной проблемы является создание конкретных показателей оценки эффективности деятельности для назначения стимулирующих выплат. Также имеет место быть вариант, по которому начисление заработной платы в бюджетном учреждении осуществляется исключительно по тарифной сетке, где конкретно указаны все оклады. Премии отражаются в конце года и не могут превышать оклад. Продуктивная деятельность сотрудника является ключевым фактором для его повышения по данной тарифной сетке.

В наши дни статистика отмечает быстрый темп роста интереса правоохранительных структур в первую очередь в организации борьбы с преступностью в экономической сфере. И это не случайно: ведь как бы ни финансировались бюджетные и столь востребованные обществом программы, направленные на повышение здоровья и образования граждан, их эффективность может быть сведена к нулю за счет бесконтрольной утечки денег. Только в июле этого года было раскрыто несколько подобных преступлений.

Поэтому актуальность задачи по увеличению учетных действий дополнительными средствами, которые могут решать вопросы продуктивности оборота бюджетных средств, в целом несколько не преувеличены.

Иная, не менее актуальная на данный момент проблема – анализ методических основ современных форм контроля и увеличение контрольных действий дополнительными методическими инструментами, которые помогут отвечать на вопросы о продуктивности использования бюджетных средств в бюджетных учреждениях.

На практике работа бюджетных организаций в наши дни регулярно проверяется финансовым контролем согласно действующему бюджетному законодательству, также как и система вознаграждения.

Постоянный контроль помогает реализовать анализ перемещения бюджетных средств на объектах контроля. Такой контроль позволяет анализировать итоги финансово-хозяйственных операций, определять отклонения от существующих законов, а также осуществлять мероприятия по устранению нежелательных проблем.

Главный в наше время метод контроля финансово-хозяйственной деятельности бюджетных организаций предусматривает использование рычагов финансового контроля в виде проверок и ревизий, что на практике является только учетом фактов нецелевого расхода бюджетных средств. Крайне актуальным является вопрос об увеличении контрольных действий, которые могут отвечать на вопросы о продуктивности использования бюджетных средств с учетом как финансовых, так и нефинансовых итогов.

Инструментом такого контроля прежде всего является независимый аудиторский контроль, который должен приобретать более широкое значение в практике бюджетных организаций [1].

Во многих случаях в нормативных актах организации нет документа, который мог бы установить алгоритм действий при оценке продуктивности труда работодателем. Отсутствуют сотрудники, ответственные за формирование данных об итогах деятельности работников за конкретное время. В перспективе одним из возможных вариантов решения данной проблемы является проведение проверки внутренней комиссией, состоящей из сотрудников организации. Она будет осуществлять сбор актуальной информации об итогах деятельности работников и передавать ее начальнику учреждения.

Главные задачи, ответы на которые ищет аудит системы вознаграждений, свойственны и для аудита системы вознаграждений в бюджетных организациях. Однако при осуществлении процедур такого аудита должны быть учтены особенности функционирования бюджетных учреждений. Во-первых, величина начисляемых стимулирующих выплат ограничена размером фонда оплаты труда, утвержденного в рамках субсидии на выполнение муниципального задания. Во-вторых, в целях оптимизации труда, некоторые работники совмещают две должности (профессии), что тоже должно быть учтено при начислении вознаграждений. В-третьих, размеры должностных окладов вспомогательного персонала, утвержденные штатным расписанием (на основании Постановления мэрии города), ниже минимальной заработной платы, установленной в регионе.

Таким образом, автором сформулированы перспективы аудита системы вознаграждений в бюджетных учреждениях, обоснованные результатами анализа проблем учета и контроля, характерных для организаций, чья деятельность финансируется из бюджета.

**БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. *Даниленко Н.И.* Методика проведения внешнего аудита бюджетного учреждения / Н.И. Даниленко // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2010. – № 4. – С. 2–3.
2. *Манохина А.Р.* Проблемы заработной платы в бюджетном учреждении / А.Р. Манохина [Электронный ресурс] // Современные научные исследования и инновации. – 2017. – № 6. – Режим доступа: <http://web.snauka.ru/issues/2017/06/83517> (дата обращения: 08.01.2018).
3. *Одегов Ю.Г.* Аудит и контроллинг персонала / Ю.Г. Одегов, Т.В. Никонова. – Москва: РГГУ, 2016. – 672 с.
4. *Селянина Е.Н.* Аудит оплаты труда / Е.Н. Селянина // Планово-экономический отдел. – 2013. – № 8. – С. 45–49.

УДК 657.6

**РИСК-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ ПОДХОД ВО ВНУТРЕННЕМ АУДИТЕ****Боровикова Э.В.***Магистрант I курса факультета экономики,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*Научный руководитель Н.А. Каморджанова, д-р экон. наук, профессор,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

В статье рассматриваются возможности нового подхода во внутреннем аудите, использование двух методов, лежащих в риск-ориентированном подходе и основные задачи аудитора при данном подходе.

*Ключевые слова:* риск, внутренний аудит, проверка, риск-ориентированный подход.

**RISK-ORIENTED APPROACH IN INTERNAL AUDIT****Borovikova E.V.***Master student of I course of the faculty of Economy,  
Saint Petersburg State University of Economics*Scientific supervisor N.A. Kamordjanova, Doctor of Economic Sciences, Professor,  
Saint Petersburg State University of Economics

The article discusses the possibilities of a new approach in internal audit, the use of two methods that lie in the risk-oriented approach and the main tasks of the auditor in this approach.

*Keywords:* risk, internal audit, verification, risk-oriented approach.

Сегодняшняя цель любого бизнеса заключается в максимально эффективном использовании имеющихся у компании ресурсов, которые всегда ограничены. И внутренний аудит, являясь эффективным инструментом в достижении данной цели, сам сталкивается с соответствующими проблемами.

Как на фоне возрастающих потребностей и ожиданий высшего руководства компании от выполнения функции внутреннего аудита сохранить ее эффективность в условиях ограниченности ресурсов, особенно трудовых? Оптимальным способом решения данной проблемы является внедрение риск-ориентированного подхода при планировании работы внутреннего аудита.

Внедрение риск-ориентированного подхода во внутреннем аудите отвечает не только международным требованиям, но и отражает современные тенденции развития контрольных процедур в России. Например, в настоящее время риск-ориентированный подход активно внедряется государственными органами при осуществлении ими контрольных функций в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 17 августа 2016 г. № 806 «О применении риск-ориентированного подхода при организации отдельных видов государственного контроля (надзора) ...».

В Методических рекомендациях по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием РФ (приказ Росимущества от 04.07.2014 № 249) предусмотрена разработка программы проверки с учетом результатов оценки рисков объекта аудита.

За последние годы цель работы внутреннего аудита значительно изменилась. Так, под миссией внутреннего аудита, по данным Международного Института внутренних аудиторов (The IIA), следует понимать: «Сохранение и повышение стоимости организации посредством проведения объективных внутренних аудиторских проверок на основе риск-ориентированного подхода, предоставления рекомендаций и обмена знаниями» [1].

Основное внимание внутренних аудиторов должно быть направлено на проверку бизнес-процессов с высоким уровнем не неотъемлемого риска (как было раньше), а с высоким уровнем остаточного риска, т. е. должна приниматься во внимание имеющаяся в компании система внутреннего контроля.

Таким образом, основной задачей риск-ориентированного подхода является проверка аудитором тех областей, которые могут представить наибольший риск при достижении целей компании.

Следует отметить, что использование в деятельности внутреннего аудита риск-ориентированного планирования соответствует передовой международной практике. Так, в стандарте Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита (в редакции 27.12.2016) сказано, что «Руководитель внутреннего аудита должен составить риск-ориентированный план, определяющий приоритеты внутреннего аудита в соответствии с целями организации» [1]. Безусловно, риск-ориентированное планирование предполагает наличие у внутреннего аудитора широких знаний и достаточного опыта в области оценки и управления рисками, внутреннего контроля и корпоративного управления.

На базе риск-ориентированного подхода можно выделить два метода планирования проверок внутреннего аудита [3]:

- упрощенный метод;
- продвинутый метод.

При применении упрощенного метода основная задача заключается в формировании рейтинга рискованности процессов и выборе наиболее рискованных процессов для проведения проверок внутренним аудитом. Этот метод имеет одно существенное достоинство – его результаты могут быть наглядными, доступными для восприятия неподготовленными пользователями данной информации и относительно легко дока-

зумыми. Наиболее рискованным процессом считается тот, на достижение цели которого влияет наибольшее количество факторов риска максимально негативным образом. Чтобы получить рейтинг рискованности, каждый выбранный для анализа процесс оценивается с точки зрения наличия и существенности определенного перечня факторов риска. Такой перечень формируется произвольно. Единственного правильного варианта не существует, поскольку каждая компания имеет свою специфику. При этом, безусловно, некоторые факторы будут являться общими для многих компаний (например, риски утраты активов, приостановки деятельности, мошенничества, снижения деловой репутации и др.). Единственный критерий отбора – это прямое или опосредованное препятствование бизнес-процессам в достижении их целей.

Основные моменты при использовании упрощенного метода:

- не существует четкого количества факторов риска (на практике может быть более десяти факторов, их количество зависит также от масштабов деятельности компании);
- рейтинг рисков и результаты их оценки должны быть наглядными (обычно на практике используются таблицы Excel);
- присутствует вариативность системы оценки факторов риска (например, высокое, среднее или низкое значение);
- методика формирования рейтинга процессов должна быть согласована с высшим руководством компании.

При использовании продвинутого метода за основу берется «карта рисков», т. е. перечень рисков компании с оценкой их силы воздействия и вероятности. При этом требуется разработать определенные критерии для оценки силы воздействия рисков не только на финансовое состояние компании, но и на ее репутацию, сотрудников и достижение поставленных целей и задач.

Таким образом, формируется следующая цепочка действий: создание «карты рисков», выбор наиболее существенных рисков и составление соответствующего плана проверки внутреннего аудита.

Следует отметить, что на текущий момент значимость составления «карты рисков» в основном недооценена большинством российских компаний. В связи с чем, использование продвинутого метода при планировании внутреннего аудита в России зачастую не представляется возможным.

При использовании риск-ориентированного подхода во внутреннем аудите в любом случае необходимо проводить консультации внутреннего аудитора с высшим руководством компании. Такие обсуждения должны быть направлены на выяснение мнения руководства о стратегии развития компании, основных ее задачах, а также о присущих ее деятельности рисках и об управлении ими. Кроме того, руководству следует предоставить полную информацию об имеющихся возможностях внутреннего аудита.

Планы внутреннего аудита (текущие, стратегические) должны быть четко структурированы и логически обоснованы. Текущее планирование деятельности внутреннего аудита обычно происходит ежегодно. Однако в случае существенных изменений

деятельности компании, ее рисков или системы внутреннего контроля риск-ориентированный план должен быть соответствующим образом скорректирован.

Следует также отметить, что в настоящее время при планировании деятельности внутреннего аудита наблюдается тенденция перехода от системно-ориентированного подхода (проверка компании «в целом») к процессно-ориентированному (проверка определенных бизнес-процессов).

Подводя итог, можно обозначить главные достоинства риск-ориентированных проверок внутреннего аудита. Они приносят компании максимальную пользу, так как основаны на глубоком понимании аудиторами бизнес-процессов и системы внутреннего контроля компании. Такие проверки позволяют на систематической и последовательной основе эффективно оценивать процессы управления рисками, внутреннего контроля и корпоративного управления, выявлять имеющиеся в них недостатки и наибольшие угрозы в достижении целей компании, передавать надлежащую информацию высшему руководству компании для своевременного принятия надлежащих мер по их устранению. Согласно мнению А.А. Файзуллиной, риск-ориентированный подход способствует правильному выбору объектов аудита и периодичности их проверок, качественно повышая эффективность работы внутренних аудиторов [2].

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Некоммерческое партнерство «Институт внутренних аудиторов». 2000–2017 гг. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://www.iaa-gu.ru/inner\\_auditor/professional/](https://www.iaa-gu.ru/inner_auditor/professional/) (дата обращения 28.12.2017).
2. *Файзуллина А.А.* Система внутреннего контроля: риск-ориентированный подход / А.А. Файзуллина // Молодой ученый. – 2017. – № 14. – С. 464–467.
3. *Шарапова И.С.* Концепция риск-ориентированного аудита / И.С. Шарапова, И.П. Юга, М.А. Кваско // Молодой ученый. – 2017. – № 10. – С. 292–296.



УДК 657.6

**АНАЛИЗ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОЦЕНКИ  
АУДИТОРСКИХ РИСКОВ****Ветрова Ю.А.***Магистрант II курса факультета бизнеса,  
Новосибирский государственный технический университет*Научный руководитель Б.А. Аманжолова, д-р экон. наук, профессор,  
Новосибирский государственный технический университет

В статье рассмотрены различные методические подходы к оценке аудиторских рисков, которые отражены как в нормативных источниках, так и в трудах российских и зарубежных ученых. Также сделан вывод о соответствии методического обеспечения оценки аудиторских рисков требованиям концепции риск-ориентированного аудита и определены перспективные направления методической платформы.

*Ключевые слова:* аудиторский риск, риск существенного искажения, риск необнаружения, методы оценки аудиторских рисков.

**AN ANALYSIS OF METHODOICAL SUPPLY  
OF THE AUDIT RISK ASSESSMENT****Vetrova Y.A.***Master student of II course of the faculty of Business,  
Novosibirsk State Technical University*Scientific supervisor B.A. Amanzholova, Doctor of Economic Sciences, Professor,  
Novosibirsk State Technical University

The article considers various methodical approaches of the audit risk assessment, which are reflected both in laws and in the works of Russian and foreign scientists. The conclusion about accordance of methodical supply of the audit risk assessment with the requirements of the concept of risk-based audit was made and outlined the perspective directions of the methodical platform.

*Keywords:* audit risk, risk of material misstatement, detection risk, methods of audit risk assessment.

На современном этапе концепция риск-ориентированного аудита требует обоснованного и взвешенного подхода к оценке аудиторских рисков. Анализ существующих методов оценки аудиторских рисков позволит констатировать состояние современной базы методического обеспечения оценки аудиторских рисков, сделать вывод о ее

соответствии концепции риск-ориентированного аудита, а также определить перспективные направления развития методической платформы.

Вопросы, касающиеся анализа методического обеспечения оценки аудиторских рисков отражены как в нормативных источниках (Международных стандартах аудита), так и в трудах зарубежных (среди них Э.А. Аренс и Дж. Р. Лоббек, Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, Р.Х. Монтгомери и др.) и российских ученых (С.М. Бычковой, В.Я. Соколова, В.В. Скобары, А.Д. Шеремета и др.). Так, по результатам анализа нормативных источников было установлено, что на основании в МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» аудиторский риск является функцией, т. е. напрямую зависит от риска существенного искажения и риска необнаружения [1]. В МСА понятие аудиторского риска сводится к сугубо техническому понятию, относящемуся к процессу проведения аудиторской проверки.

Риск существенного искажения, в свою очередь, является сложной категорией, включает неотъемлемый риск и риск средств контроля (на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации), которые могут быть оценены отдельно или в совокупности как риск существенного искажения: в этой области МСА предусмотрена полная свобода. Требования и рекомендации по выявлению и оценке рисков существенного искажения представлены в МСА 315 (пересмотренном) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» [2]. Приемлемый уровень риска необнаружения, согласно МСА 200, на уровне предпосылок обратно пропорционален уровню оцененных рисков существенного искажения. Риск необнаружения, тем не менее существует всегда, так как вследствие неотъемлемых ограничений аудита его можно снизить, но не устранить. Кроме того, в Международных стандартах аудита предметом профессионального суждения выступает выбор количественного или качественного подхода к оценке рисков.

Оба названных выше подхода встречаются и в научной литературе. Зарубежные ученые Э.А. Аренс и Дж.Р. Лоббек [4, с. 101] допускали использование как качественного, так и количественного подхода. Качественный подход заключается в том, что оценка аудиторских рисков представляет собой аналитический процесс, в результате которого аудитор делает вывод об уровне риска по типу «низкий–средний–высокий».

Количественный подход основывается на известной мультипликативной модели, представленной в формуле:

$$DAR = IR \times CR \times DR,$$

где  $DAR$  – приемлемый аудиторский риск;  $IR$  – неотъемлемый риск;  $CR$  – риск средств контроля;  $DR$  – риск необнаружения.

Данную модель, в соответствии с МСА, можно упростить, заменив произведение неотъемлемого риска и риска средств контроля на единый множитель – риск существенного искажения. Таким образом, при условии принятого значения приемлемого

аудиторского риска и наличия оценки риска существенного искажения можно определить уровень риска необнаружения, а далее сформировать стратегию аудиторской проверки.

Р.Х. Монтгомери [6, с. 152], напротив, утверждал, что оценка аудиторского риска не нуждается в количественной оценке. Более того, она используется исключительно для принятия решений при планировании аудита и проведении аудиторских процедур. Оценка аудиторских рисков по Монтгомери вращается вокруг возможности существенных искажений применительно к остаткам на счетах или классам хозяйственных операций.

Мнения отечественных ученых по поводу подходов к оценке аудиторских рисков также различны. С.М. Бычкова [5, с. 52], придерживаясь количественного подхода, дополняет классическую мультипликативную модель новым фактором, который получил название «аналитический риск». В этой модели учтены риски, связанные с выборкой и цифровой обработкой данных. В противовес А.А. Терехов называет количественную оценку аудиторских рисков нецелесообразной и субъективной, а также незаконченной – в том смысле, что на аудиторский риск оказывает влияние множество факторов, и учесть их в полном объеме представляется задачей неосуществимой. Ученый предлагает давать риску характеристику «низкий», «средний», «высокий».

Многие отечественные ученые, придерживающиеся количественного подхода, подвергают критике модель (1) и предлагают свои варианты ее модификации. Так, В.К. Краснов [7] утверждал, что величины в правой части классической модели (1) меньше единицы, и по правилам действий с такими величинами  $DAR$  будет меньше, чем каждая из величин  $IR$ ,  $CR$  или  $DR$ , что лишено логического смысла. А.В. Петух критикует мультипликативную модель с точки зрения необоснованного умножения факторов и возникновения мультиколлинеарности. Модель, о которой писал ученый, в формализованном виде может быть представлена в формуле:

$$DAR = (IR + CR) DR(2).$$

Н.В. Алтухова, опираясь на концепцию риск-ориентированного аудита, делает ставку на инструментарий вычисления отдельных элементов модели аудиторского риска на основании анализа факторов, например детерминантов риска существенного искажения: риска средств контроля и риска необнаружения [3]. Подход Н.В. Алтуховой следует назвать скорее смешанным: после получения количественных оценок риска средств контроля и риска необнаружения, а впоследствии и риска существенных искажений, последний подвергается качественной оценке на основании определенных числовых границ.

Анализ методического обеспечения оценки аудиторских рисков показал отсутствие единого мнения в практической и научной среде по данному вопросу. Количественная оценка представляется многими авторами невозможной и нецелесообразной, качественная же оценка является крайне субъективной. Методические разработки многих ученых основаны на классической модели (1), которая подвергается всеческим дополнениям и трансформациям. Однако все представленные модели ориенти-

рованы на оценку риска в период аудиторской проверки, что в полной мере не отвечает требованиям концепции риск-ориентированного аудита в части отслеживания рисков и осуществления отдельных аудиторских процедур до отчетной даты, что может значительно снизить риски существенных искажений до начала аудиторской проверки. Перспективное направление в этом русле состоит в разработке такой методики, которая позволила бы тестировать факторы деятельности аудируемого лица в целях мониторинга рисков и снижения их уровня в течение как минимум отчетного года. Следует подчеркнуть, что подобное решение вопроса невозможно без синхронизации механизмов внутреннего и внешнего аудита для обеспечения достоверности отчетных данных, что для современной российской аудиторской практики является проблемной областью.

### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»// Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.01.2018).
2. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» // Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.01.2018).
3. Алтухова Н.В. Методика расчета риска существенных искажений с учетом принципов международных стандартов аудита / Н.В. Алтухова [Электронный ресурс] // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2016. – № 6 – Режим доступа: <https://www.ipbr.org> (дата обращения: 01.01.2018).
4. Арнс Э.А. Аудит / Э.А. Арнс, Дж. К. Лоббек. – Москва: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
5. Бычкова С.М. Доказательства в аудите / С.М. Бычкова. – Москва: Финансы и статистика, 2003. – 176 с.
6. Дефлиз Ф.Л. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирт; пер. с англ. С.М. Бычковой; под ред. Я.В. Соколова. – Москва: Аудит: ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
7. Краснов В.К. Модель аудиторского риска / В.К. Краснов, Г.А. Краснова, М.В. Львова [Электронный ресурс] // Современные проблемы науки и образования. – 2012. – № 2 – Режим доступа: <http://www.science-education.ru/> (дата обращения: 01.01.2018).

УДК 657.6

**КОЛИЧЕСТВЕННАЯ ОЦЕНКА РИСКОВ  
В АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ****Зиновьева Н.В.***Аспирант II курса Школы экономики и менеджмента,  
Дальневосточный федеральный университет**Научный руководитель Е.И. Бережнова, канд. экон. наук, доцент,  
Дальневосточный федеральный университет*

В статье рассмотрены количественные методы оценки рисков аудиторов. Рассматривается идея оценки риска неверного аудиторского заключения, сделанного аудитором. Показаны преимущества использования статистического анализа вероятности ошибок аудиторов.

*Ключевые слова:* аудиторский риск, риск существенного искажения, оценка риска, неотъемлемый риск, риск контроля.

**QUANTITATIVE ASSESSMENT OF RISKS  
IN AUDITING ACTIVITIES****Zinoveva N.V.***Postgraduate student of II course of the School of Economics and Management,  
Far Eastern Federal University**Scientific supervisor E.I. Berezhnova,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Far Eastern Federal University*

The article considers quantitative methods for assessing the risks of auditors. The idea of assessing the risk of giving an incorrect audit report by the auditor is considered. The advantages of using statistical analysis of the error probability of auditors are shown.

*Keywords:* audit risk, risk of material misstatement, risk assessment, inherent risk, control risk.

Проблема анализа и оценки рисков существенно осложняется во время социально-экономических и финансовых кризисов в силу неопределенности обстановки. Ежедневно экономистами приходится принимать решения в условиях риска, потому что стохастический характер общественных и социальных явлений не дает возможности однозначного понимания ситуаций. Риск касается каждого, современное общество все чаще называют «обществом риска» [2], так как неопределенность, риск и связанные с ними потенциальные угрозы не уменьшаются, а только лишь возрастают.

Аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества градаций при оценках рисков либо об использовании для оценки рисков количественных показателей (процентов или долей единицы). При проведении процедуры аудита специалист должен принять необходимые и достаточные меры для того, чтобы снизить аудиторский риск до разумного минимального уровня.

Развитие экономики актуализирует особенности ведения аудита финансовой отчетности в риск-ориентированной концепции. Одной из причин современного финансового кризиса стало снижение роли рисков в финансовой деятельности. Аудиторская деятельность не исключение. Обязательный риск в деятельности аудитора должен быть сведен к минимуму с целью предоставления заказчику обоснованного и достоверного заключения о состоянии финансовой отчетности. Для достижения этих целей аудиторская компания должна идентифицировать и оценить риски существенных искажений в финансовой отчетности в результате умышленных действий или ошибок случайного характера.

При многообразии методов и способов оказания аудиторских услуг для подтверждения суждения или снижения аудиторского риска применяются как статистические, так и нестатистические методы [1].

Применение статистических методов, на наш взгляд, является целесообразным в том случае, когда анализируется большой объем информации, а в проведении аудиторской проверки задействованы несколько сотрудников организации, принимающие участие в конкретной аудиторской проверке. При этом, на различных этапах аудиторской проверки – планировании работ, проведении аудита, подготовки отчета и аудиторского заключения – могут использоваться различные статистические методы. Если при планировании работ это в основном статистическое наблюдение и метод группировки, то при проведении аудита и подготовки аудиторского заключения – методы анализа динамических рядов, индексный метод, корреляционно-регрессионный анализ, дисперсионный анализ, факторный и компонентный анализы, что позволяет существенно расширить аналитические способы исследования. К сожалению, практически не используется в аудиторских отчетах метод экстраполяции. Кроме этого, при анализе элементов финансовой отчетности используются методы относительных величин, параллельных рядов, сравнения, анализ структурных сдвигов.

В связи с тем, что в ходе аудиторской проверки существует вероятность невыявления возможных существенных неточностей и отклонений в финансовой отчетности от реальных данных, т. е. всегда есть так называемый «аудиторский риск», применение статистических методов, на наш взгляд, позволило бы его снизить. При оценке аудиторского риска наибольшее распространение получили такие показатели, как нормальное распределение или распределение Гаусса; экспоненциальное распределение вероятностей; среднее квадратическое отклонение; коэффициент вариации; дисперсия.

Оценка рисков основывается на призванных получить необходимую для этой цели информацию аудиторских процедурах и собранных на протяжении всего аудита ауди-

торских доказательствах. Оценка рисков скорее относится к сфере профессионального суждения, чем к вопросам, которые поддаются точному измерению [1].

Измерение аудиторского риска является предметом профессионального суждения аудитора. Точность и объективность его суждения – результат накопленного опыта и знаний. В случае, когда аудиторское заключение подвергается сомнению со стороны заинтересованных лиц, объективность и достоверность могут быть подвергнуты сомнению. Стоит также отметить, что в проекте Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации, одобренной Советом по аудиторской деятельности 23 июня 2016 г., сказано о необходимости «...совершенствования технологии аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций и оказания других аудиторских услуг, в том числе посредством применения электронных технологий анализа данных, интенсификации процесса оказания аудиторских и связанных с ними услуг, в том числе посредством стандартизации аудиторских бизнес-процессов» [3].

Рассматривая аудиторский риск как статистическую вероятность, необходимо использовать выборочные процедуры, основанные на вероятностно-статистических методах. Оценка риска на уровне сальдо и оборотов по счетам бухгалтерского учета будет требовать усовершенствованного подхода. Компоненты аудиторского риска – это субъективные вероятности, количественная или качественная оценка которых осуществляется на основе профессионального суждения аудитора. Применяя выборочные процедуры, целесообразно перейти от субъективной вероятности к статистической. В случае определения аудиторского риска через статистическую вероятность возможно использование известных законов распределения случайных величин. В нашем случае, случайные величины – это размер ошибок либо их количество в выборке.

Что касается непосредственно такого статистического метода, как выборочное наблюдение, основные приемы его проведения определены в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 16 «Аудиторская выборка». Для распространения выводов, полученных из наблюдений над одной частью явления на другую его часть или на все явление в целом, необходимо иметь репрезентативную выборку.

При экстраполяции результатов исследования репрезентативной выборки на генеральную совокупность вероятность определяется объемом выборки. Объем выборки будет порождать риск выборки. Также останется риск, не связанный с объемом выборки данных, зависящих от прочих факторов (например, от опыта и квалификации аудитора, его добросовестности). Эта часть риска может быть интерпретирована как вероятность того, что аудитор может обнаружить в выборке не все имеющиеся в ней ошибки.

Рассмотренный подход к оценке аудиторского риска может быть применен на уровне сальдо и оборотов по счетам бухгалтерского учета при применении процедур сплошной проверки. Суть статистического метода, основанного на свойствах нормального распределения размера ошибок, заключается в следующем: если случайная величина порождена суммой большого количества независимых причин, влияние каждой из которых на случайную величину мало, то эта случайная величина распре-

делена по нормальному закону [4]. В математической статистике доказано, что если случайная величина распределена по нормальному закону, то наиболее вероятным значением генеральной средней величины является значение выборочной средней. Тогда ожидаемая ошибка генеральной совокупности, другими словами, наиболее вероятная ошибка, будет равна произведению средней ошибки выборки и объема генеральной совокупности в натуральных единицах.

Таким образом, использование статистических методов, позволяющих выявлять причинно-следственные связи при проведении аудита и минимизировать аудиторский риск, позволяет при предоставлении неискаженной оценки финансово-хозяйственной деятельности организации экстраполировать обоснованные управленческие решения. При этом статистический подход к формированию аудиторской выборки является свободным от субъективных суждений аудитора, и тем самым увеличивает надежность аудиторских доказательств.

В заключении стоит отметить, что важным аспектом усовершенствования процедуры оценки и измерения аудиторского риска является значимость выделения этапов анализа согласно последовательности аудиторской проверки.

Аудиторские фирмы, которые в своей работе будут использовать вероятностно-статистические методы, будут более востребованы на рынке.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Алтухова Н.В.* Методика расчета риска существенных искажений с учетом принципов международных стандартов аудита / Н.В. Алтухова // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 6. – С. 3–11.
2. *Бек У.* Общество риска: На пути к другому модерну / У. Бек; пер. с нем. В. Седелника, Н. Федоровой. – Москва: Прогресс-Традиция, 2000. – 383 с.
3. *Егорова И.С.* Оценка рисков в аудите / И.С. Егорова, С.В. Эрендженова // Учет, анализ, аудит. – 2016. – № 2. – С. 95–105.
4. *Кочинев Ю.Ю.* Оценка аудиторского риска: основы теории / Ю.Ю. Кочинев // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 1. – С. 80–92.



УДК 657.6

**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ****Зубарева В.А.***Магистрант I курса факультета экономики,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*Научный руководитель Н.В. Тумашик, канд. экон. наук, доцент,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

В статье рассматриваются теоретические аспекты внутреннего контроля, который является важным аспектом в ведении деятельности предприятия в условиях рыночной экономики. Указываются функции, принципы и этапы внутреннего контроля.

*Ключевые слова:* внутренний контроль, виды контроля, бухгалтерский учет.

**THEORETICAL ASPECTS OF INTERNAL CONTROL****Zubareva V.A.***Master students of I course of the of the faculty of Economy,  
Saint Petersburg State University of Economics*Scientific supervisor N.V. Tumashik,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Saint Petersburg State University of Economics

The article discusses the theoretical aspects of internal control, which is an important aspect in the conduct of the enterprise in a market economy. The functions, principles and stages of internal control are indicated.

*Keywords:* internal control, types of control, accounting.

В рыночной экономике система контроля рассматривается как важный инструмент для успешного ведения деятельности коммерческой организации. Контроль является эффективным средством. Существуют различные виды контроля, например:

- внешний – осуществляется сторонними организациями для соответствия деятельности предприятия регламентирующим документам: налоговой службой, Центральным банком и т. п.;
- внутренний – ведется силами самого экономического субъекта, его подразделениями.

Вне зависимости от сферы деятельности организации необходимо ведение внутреннего контроля, что является необходимым условием в соответствии с законодательством по бухгалтерскому учету. В ст. 19 Федерального закона № 402-ФЗ

«О бухгалтерском учете» отмечено, что «экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни» [1].

При изучении данного понятия обратимся к Международному стандарту аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (далее – МСА 315). В соответствии с МСА 315, под внутренним контролем понимается совокупность процессов, разработанных, внедренных и поддерживаемых лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководителями и другими сотрудниками организации, для обеспечения разумной уверенности в отношении достижения целей организации в области подготовки надежной финансовой отчетности, результативности и эффективности деятельности и соблюдения применимых законов и нормативных актов [2].

Анализируя сущность внутреннего контроля согласно МСА 315, необходимо отметить, что в МСА 315 внутренний контроль рассмотрен в узком смысле. Вопросы, связанным с определением сущности и содержания внутреннего контроля, его целей, задач, функций, принципов и области деятельности, посвящены научные исследования Н.Г. Беловой, В.В. Бурцевой, Н.Н. Карзаевой, Е. Колесниковой, М.В. Мельник, Л. Парамоновой, Н.Н. Хахоновой и других ученых. Анализ научных трудов показал, что существуют разные подходы к определению сущности внутреннего контроля. Он раскрывается как:

- управленческая функция, содержащая совокупность различных методов и форм, применяемая руководителями и регулирующими органами;
- один из этапов процесса управления;
- форма обратной связи, используемая руководством экономического субъекта для получения данных о состоянии организации, их анализа и принятия управленческих решений;
- способ анализа отклонений работы предприятия от планируемых показателей.

Помимо сделанных выводов, стоит отметить, что внутренний контроль необходимо рассматривать не только в узком смысле в отношении бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, но и как систему мер, используемую для более эффективного выполнения поставленных управленческих задач. При осуществлении этих действий проверяется, помимо законности проводимых операций, экономическая целесообразность.

Таким образом, внутренний контроль является частью системы управления и помогает обеспечивать результативность и эффективность управления с помощью своевременного выявления отклонений от целевых показателей [3].

Система внутреннего контроля состоит из совокупности отдельных элементов, состав которых раскрывается в экономической литературе по-разному. Анализ различных точек зрения показал, что в большинстве случаев к элементам внутреннего контроля относятся:

- контрольная среда – реализация контроля происходит с помощью стандартов, принципов и процедур;

- информационная система – формы и методы, с помощью которых ведется бухгалтерский учет, а также формируется отчетность;
- совокупность методов контроля – средства, обеспечивающие реализацию контроля с помощью верного отражения корреспонденции счетов и операций.

Однако следует отметить, что данный подход ограничивает внутренний контроль областью бухгалтерского учета. С целью исследования теоретических аспектов внутреннего контроля, его постановки и внедрения экономическим субъектом перечень элементов следует дополнить целью и задачами внутреннего контроля, его субъектами, объектами и функциями, процессом оценки рисков в организации, мониторингом средств контроля.

Соблюдение определенных принципов определяет успешное функционирование системы внутреннего контроля. В экономической литературе рассматриваются следующие принципы внутреннего контроля:

- научность – применение передовых научных достижений и методов при осуществлении внутреннего контроля;
- ответственность каждого из сотрудников за качественное выполнение своих обязанностей согласно должностной инструкции и внутренним процедурам, которые регламентируют процессы;
- постоянство, означающее, что внутренний контроль должен осуществляться непрерывно, поскольку в противном случае не будут созданы условия для выявления отклонений, а также для их устранения;
- доступность, предполагающая, что субъекты контроля должны иметь доступ к проверке всех источников информации;
- своевременность – получение информации об отклонениях заинтересованными лицами максимально оперативно;
- действенность, предусматривающая концентрацию внимания при осуществлении внутреннего контроля только на устранении неполадок, контроль должен быть направлен на разработку мероприятий, которые предупреждают отклонения.

Внутренний контроль направлен на выполнение определенных функций, логически вытекающими из принципов, которым должно соответствовать ведение внутреннего контроля (см. таблицу).

#### Функции внутреннего контроля

Функция	Содержание
Информационная	Создается информационная база, с помощью которой принимаются управленческие решения
Контрольная	Сущность процесса предполагает осуществление контрольных мероприятий по проверке соответствия нормам законодательства
Аналитическая	Анализ информации, полученной по итогам создания информационной базы и выполнения контрольных мероприятий
Методическая	Предполагает по итогу проведения анализа разработку правил ведения бухгалтерского учета, целевых показателей и нормативов

Помимо рассмотренных в таблице функций каждая организация может определять другие, которые будут отвечать поставленным в ней задачам.

Важным теоретическим и методическим аспектом внутреннего контроля является классификация его видов. В научной литературе представлены следующие виды контроля:

- зависимости от целей и задач – стратегический, тактический и оперативный;
- по полноте охвата объектов – сплошной и выборочный;
- по источникам контрольных данных – документальный и фактический;
- по времени проведения – предварительный, текущий и заключительный;
- по периодичности проведения – регулярный и разовый;
- по сферам деятельности – финансовый, производственный и т. п.;
- по ресурсам – контроль материальных, трудовых, информационных и других видов ресурсов;
- по результатам – контроль качества выпуска продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Следует отметить, что классификация актуальна как с позиции научно-исследовательской работы, так и внедрения внутреннего контроля на практике.

Полагаем, что функционирование системы внутреннего контроля в организации необходимо для удовлетворения информационных потребностей собственников и других внутренних пользователей, повышения результативности и эффективности деятельности экономического субъекта, а также является необходимым условием ее непрерывности.

### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 18.07.2017) «О бухгалтерском учете» Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 08.01.2018).
2. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» от 24.10.2016 № 192н // Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 09.01.2018).
3. *Гульпенко К.В.* Управленческий учет и внутренний контроль в предпринимательской деятельности / К.В. Гульпенко, Н.В. Тумашик // Стратегии развития предпринимательства в современных условиях: сб. научных трудов I международной научно-практической конференции, 26–27 января 2017 г., г. Санкт-Петербург. – Санкт-Петербург: Изд-во СПбГЭУ, 2017. – С. 213–216.

УДК 657.6

## **ОСНОВНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ИТ-ПРЕДПРИЯТИЯХ**

**Мальшева М.А.**

*Магистрант II курса факультета экономики,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*

Научный руководитель Каморджанова Н.А., д-р экон. наук, профессор,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

В статье рассматриваются требования к организации внутреннего контроля, при этом акцент сделан на внутреннем контроле затрат с учетом отраслевых особенностей предприятий сферы информационных технологий.

*Ключевые слова:* внутренний контроль, ИТ-предприятия, внутренний контроль затрат, организация внутреннего контроля.

## **THE MAIN REQUIREMENTS TO ORGANIZATION OF INTERNAL COST CONTROL OF IT ENTERPRISES**

**Malysheva M.A.**

*Master students of II course of the faculty of Economy,  
Saint Petersburg State University of Economics*

Scientific supervisor N.A. Kamordzhanova, Doctor of Economic Sciences, Professor,  
Saint Petersburg State University of Economics

The article focuses on the requirements of internal control, with emphasis on internal cost control taking into account branch features of the enterprises of sphere of information technologies.

*Keywords:* internal control, IT enterprises, internal cost control, organization of internal control.

Предприятия сферы информационных технологий имеют свои отраслевые особенности, которые необходимо учитывать при организации всех процессов деятельности таких компаний, в том числе и при организации системы внутреннего контроля. Для того чтобы организовать систему внутреннего контроля, сначала необходимо понять, какой она должна быть, чтобы повысить эффективность деятельности предприятия.

Управление затратами на предприятии – это важный процесс. Мы рассмотрим, что необходимо получить от внутреннего контроля затрат, чтобы управление затратами стало эффективнее, определим, каковы должны быть требования к организации

внутреннего контроля. При этом мы акцентируем внимание на затраты IT-предприятий, на их особенности, которые необходимо учесть при определении данных требований. Рассматриваемые требования важны и для организации внутреннего контроля в целом.

1. Требование подконтрольности каждого субъекта внутреннего контроля. В должностных инструкциях всех сотрудников необходимо предусмотреть следующее условие: выполнение контрольных функций каждого субъекта должно быть подконтрольно на предмет качества другому субъекту без дублирований. Деятельность любого субъекта внутреннего контроля должна контролироваться другим субъектом, и все контролирующие субъекты должны нести ответственность за ненадлежащее выполнение своих функций. Необходимо учесть то, что мы не говорим, что на предприятии выполнять контрольные функции должны только определенные службы или отдел (например, служба внутреннего контроля). Контрольные функции должны быть у всех сотрудников, которые отвечают за формирование затрат. Особое внимание стоит обратить на работников, которые непосредственно занимаются разработкой IT-продукта. Здесь необходимо контролировать длительность и требования выполняемых ими работ. Ненадлежащее выполнение договора ведет к дополнительным затратам.

2. Требование ущемления интересов. Необходимо целенаправленно создавать специальные условия, при которых любые отклонения (особенно отклонения от планируемого графика работ) поставят сотрудника или подразделение предприятия в невыгодное положение и тем самым спровоцируют их к стабилизации «узких мест». Необходима не мотивация на эффективную работу, а мотивация на недопущение неэффективной работы.

3. Требование недопущения сосредоточения прав первичного контроля у одного лица. Концентрация первичного контроля в одних руках может привести к недостоверному учету в интересах данного субъекта [1].

4. Требование заинтересованности высшего звена менеджмента. Функционирование системы внутреннего контроля не может быть результативным без честности, должной заинтересованности и участия управленческого персонала в контрольных действиях. Не всегда положение администрации зависит от эффективности учета и контроля затрат. Но необходимо мотивировать административно-управленческий персонал на более продуктивное управление затратами. Один из вариантов – это разработка ключевых показателей эффективности на предприятии.

5. Требование добросовестности, честности и компетентности всех субъектов внутреннего контроля. Если сотрудники предприятия, в должностные обязанности которых входит осуществление контроля, не обладают данными качествами, то даже идеально организованная система внутреннего контроля не сможет быть полноценной и эффективной [1].

6. Требование целесообразности использования методов внутреннего контроля. Цели и задачи контроля внутри предприятия, которые ставятся перед центрами ответственности, должны быть рациональными и приемлемыми для достижения. Необхо-

димо оптимальное распределение контрольных функций, а программы внутреннего контроля и применяемые методы должны быть целесообразными [2].

7. Требование непрерывности развития и совершенствования. Со временем даже самые прогрессивные методы управления предприятием устаревают, поэтому методы учета затрат модернизируются и улучшаются в процессе деятельности организации. Систему внутреннего контроля необходимо организовать таким образом, чтобы она могла без особых усилий настраиваться на решение новых задач, возникающих в результате изменения внутренних и внешних условий функционирования предприятия. Также важно обеспечить возможность ее расширения и модернизации [1].

8. Требование приоритетности. Абсолютный контроль над несущественными затратами не имеет смысла и только отвлекает от решения более важных задач. В приоритете у руководства IT-предприятия должны стоять затраты на оплату труда и прочие затраты, где необходимо контролировать в том числе социально значимые для сотрудников затраты (их рациональность), которые составляют немалую часть от общих расходов. Также приоритетным является контроль за компетентностью сотрудников, принимаемых на работу и уже работающих на предприятии. От этого зависит, какие затраты будут понесены на обучение и переквалификацию, повышение квалификации. На IT-предприятиях особенно важно следить за постоянно меняющимися информационными технологиями, поэтому важно контролировать повышение качества работы персонала и особое внимание уделять независимой оценке квалификаций. Также немаловажную роль играет контроль за улучшением систем защиты IT-продуктов, от которых напрямую зависят риски и взыскания по договорам, увеличивающие затраты IT-предприятия.

9. Требование исключения лишних процедур из процесса контроля. Контроль должен осуществляться рационально, так как его проведение связано с дополнительными затратами времени и труда [1].

10. Требование оптимальной организационной структуры. Оперативность, устойчивость, непрерывность функционирования системы внутреннего контроля в некоторой степени обусловлено единством и оптимальной централизацией организационной структуры предприятия. Организационная структура должна соответствовать масштабам и степени сложности деятельности предприятия. Здесь необходимо понимать, что у всех типов организационных структур есть свои недостатки. Например, медленное движение информации и из-за этого малооперативное принятие управленческих решений в линейно-функциональной структуре или несовпадение интересов высших и низших звеньев персонала в многоуровневой дивизиональной структуре. Необходимо оценить сильные и слабые стороны каждого варианта и создать оптимальную для предприятия структуру, при которой цель деятельности предприятия будет достигаться с наименьшими затратами и с наибольшей эффективностью.

11. Требование единичной ответственности. Каждую конкретную контрольную функцию необходимо закрепить только за одним центром ответственности, чтобы избежать безответственности. Несколько контрольных функций возможно закрепить за одним центром ответственности. Например, отдельной контрольной функцией бух-

галтера-аналитика является контроль за полнотой учета затрат. Он же несет ответственность за неинформирование руководства о нерациональном использовании ресурсов, в нашем случае особенно трудовых. Контрольная функция внутреннего контролера (если на предприятии есть служба внутреннего контроля) в данном случае – проведение проверки на предмет качества исполнения бухгалтером-аналитиком своей контрольной функции. Контролер оценивает рациональность применения метода учета затрат, но ответственность он несет именно за обнаружение негативных последствий применения данного метода. Если отдельной службы не организовано, то функции по проверке бухгалтера-аналитика должны быть возложены на управленческий персонал.

12. Требование потенциального замещения контрольных функций субъектов. Временное выбытие отдельных субъектов внутреннего контроля не должно прерывать проведение контрольных мероприятий. Для этого каждый субъект внутреннего контроля должен уметь выполнять контрольные функции работников вышестоящего, нижестоящего звена и одного-двух сотрудников своего уровня, чтобы избежать потери нормальной связи с объектом контроля за время их выбытия.

13. Требование регламентации контрольных действий [2]. Эффективность работы системы внутреннего контроля прямо связана с тем, насколько подчиняется регламенту контрольная деятельность на предприятии. Очевидно, что невозможно все предусмотреть. Порой приходится принимать решения в условиях неопределенности, но там, где есть возможность, необходимо установить правила, которые будут регулировать процесс контрольной деятельности.

14. Требование взаимодействия и координации. Контроль должен осуществляться на основе четкого взаимодействия всех подразделений и служб предприятия. Необходима координация их усилий для решения поставленных задач контроля [1].

Мы считаем, что совокупность рассмотренных выше требований – это основа эффективного функционирования системы внутреннего контроля в целом на предприятии и внутреннего контроля затрат в частности.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Родина Л.А. К вопросу о внутреннем контроле в системе управления затратами / Л.А. Родина, О.В. Кучеренко, В.В. Завадская // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. – 2013. – № 2. – С. 189–192.

2. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности: Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 // Консультант-Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_156407/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/) (дата обращения: 09.01.2018).



УДК 657.6

**ОСОБЕННОСТИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ  
В УСЛОВИЯХ АНТИКРИЗИСНОГО УПРАВЛЕНИЯ****Пахомова Н.А.***Магистрант II курса факультета экономики,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет*Научный руководитель Т.М. Конопляник, д-р экон. наук, профессор,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

В статье рассматриваются вопросы финансового оздоровления в современных условиях на основе итогов аудиторской проверки с учетом особенности аудита в условиях антикризисного управления. Автором доказана необходимость проведения аудита как элемента антикризисного управления.

*Ключевые слова:* финансовое оздоровление, кризис, анализ, аудит, предприятие-банкрот.

**FEATURES OF AUDIT CHECK IN ANTI-CRISIS MANAGEMENT****Pakhomova N.A.***Master students of II course of the faculty of Economy,  
Saint Petersburg State University of Economics*Scientific adviser T.M. Konoplannik, Doctor of Economics Sciences, Professor,  
Saint Petersburg State University of Economics

The article discusses the issues of financial recovery in modern conditions based on the results of the audit, taking into account the features of the audit in the context of crisis management. The author has proved the necessity of conducting an audit as an element of crisis management.

*Keywords:* financial recovery, crisis, analysis, audit, bankrupt enterprise.

В современных условиях кризиса у предприятий возникла необходимость финансового оздоровления. Нормальное функционирование на рынке организациям обеспечивает проведение мер по оздоровлению финансового состояния. Антикризисное управление стало одним из самых популярных терминов в деловой жизни России. Для компании экономический кризис означает тяжелое финансовое состояние, которое характеризуется неудовлетворительными значениями финансовой устойчивости, платежеспособности, рентабельности, оборачиваемости и др.

В связи с двойственной природой кризиса определение антикризисного управления многозначно. Если воспринимать кризис как негативный процесс, то кризисная

ситуация требует немедленного преодоления и устранения последствий посредством антикризисного управления. Когда кризис рассматривается как позитивный процесс, мероприятия антикризисного управления направлены на реструктуризацию системы, которая соответствует новым отношениям.

Основой для разработки антикризисной программы могут служить выводы аудиторов. Также для обеспечения контроля и оценки эффективности выполнения принятой антикризисной программы может проводиться аудиторская проверка.

Аудит организации, находящейся на стадии банкротства, имеет свой специфический объект исследования – предприятие в целом, которое рассматривается как динамическая система, находящаяся в кризисной состоянии. Аудит такого предприятия – процесс накопления и обработки информации для оценки причин возникновения, природы и глубины кризиса.

Главная цель аудита предприятия в кризисном состоянии заключается в оказании содействия по выходу предприятия из кризиса. Конкретные цели аудита определяются исходя из фактической стадии развития кризисной ситуации и принятых управленческих решений по выходу из нее, а также анализа отчетности [2, 4].

Целью проведения аудита предприятия-банкрота является определение соответствия законодательству совершаемых операций в ходе проведения процедур банкротства, выявление причин и факторов экономической нестабильности, а также разработка программы стабилизации финансового положения предприятия [1].

В условиях антикризисного управления аудитор должен более внимательно подойти к анализу строки «нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток) и строки «кредиторская задолженность бухгалтерского баланса».

Самым значимым экономическим показателем деятельности организации [3] с точки зрения пользователей бухгалтерской отчетности считается финансовый результат (нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)).

В условиях банкротства при проведении аудиторской проверки кредиторской задолженности ставятся следующие задачи:

- выявить причины неплатежеспособности предприятия;
- осуществить проверку порядка предъявления требований к должнику в соответствии с законодательством;
- после введения процедуры наблюдения провести аудит соблюдения федерального законодательства о банкротстве органами управления должника;
- осуществить проверку правильности составления реестра кредиторов, которая заключается в контроле за полнотой включения в реестр всех заявленных кредиторов, за порядком уведомления кредиторов о возбуждении дела о банкротстве и за соблюдением очередности при составлении реестра;
- провести контроль правильности документального оформления расчетов с кредиторами;
- разработать рекомендации по изменению организационной структуры и учетной политики после окончания наблюдения для восстановления устойчивого развития.

В процессе проведения аудита процедур банкротства аудитор должен выразить мнение о достоверности предоставляемой информации соответствующей отчетности, соответствии ведения процедур банкротства закону «О несостоятельности (банкротстве)», соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

Таким образом, аудит является неотъемлемой частью механизма антикризисного управления. Это связано с тем, что аудиторская проверка помогает выявить причины и факторы экономической нестабильности. По итогам аудиторской проверки разрабатывается программа стабилизации финансового положения предприятия.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Антикризисное управление предприятием: учебно-практическое пособие / под ред. М.В. Рыбкиной. – Ульяновск: УлГТУ, 2014. – 115 с.
2. Бухгалтерская отчетность как информационная база управления социально-экономическими системами / под общ. ред. Н.А. Каморджановой. – Санкт-Петербург: Изд-во СПбГЭУ, 2012. – 500 с.
3. Перспективные тренды развития науки: экономика / Т.И. Безнадежных, Н.В. Буренникова, Т.М. Конопляник [и др.]. – Одесса: КУПРИЕНКО СВ, 2016. – 137 с.
4. Эффективные подходы к учету и отчетности на предприятиях / К.В. Гульпенко, Т.В. Епифанова, Н.А. Жукова [и др.]. – Одесса: КУПРИЕНКО СВ, 2013. – 157 с.

УДК 657.6

**СОПОСТАВЛЕНИЕ ПРИЗНАКОВ НЕСОБЛЮДЕНИЯ  
НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И КРИТЕРИЕВ  
НЕСОСТОЯТЕЛЬНОСТИ (БАНКРОТСТВА) В АУДИТЕ**

**Рыжкова Д.В.**

*Магистрант I курса факультета бизнеса,  
Новосибирский государственный технический университет*

Научный руководитель Б.А. Аманжолова, д-р экон. наук, профессор,  
Новосибирский государственный технический университет

В статье рассматривается сопоставление признаков несоблюдения непрерывности деятельности и критериев несостоятельности (банкротства) в аудите. Были выделены общие черты методик и их различия, по результатам чего сделаны выводы об их эффективности.

*Ключевые слова:* аудит непрерывности деятельности, несостоятельность (банкротство), ФПСАД № 11, МСА 570, финансовая отчетность.

**THE COMPARISON OF THE SIGNS OF NON-COMPLIANCE  
WITH CONTINUITY OF OPERATIONS AND CRITERIA  
OF INSOLVENCY (BANKRUPTCY) IN THE AUDIT**

**Ryzhkova D.V.**

*Master student of I course of the faculty of Business,  
Novosibirsk State Technical University*

Scientific supervisor B.A. Amanzholova, Doctor of Economic Sciences, Professor,  
Novosibirsk State Technical University

The article discusses the comparison of the signs of non-compliance with continuity of operations and criteria of insolvency (bankruptcy) in the audit. The article highlights the common features of the methods and their differences. As a result, conclusions about their effectiveness were drawn.

*Keywords:* business continuity, insolvency (bankruptcy), FSAA, ISA, financial statements.

Последние годы частыми в прессе становятся новости о массовых отзывах лицензий у банков в связи с банкротством. Согласно статистике ЦБ РФ, с 2014 г. темп убыли числа банков ежегодно составляет 10...15 % против 2...3 % до начала кризисного периода [4].

Актуальность данной темы подтверждает заявление главы ЦБ РФ Э. Набиуллиной на съезде Ассоциации российских банков 28 марта 2017 г.: «Пока мы не завершили процесс очищения банковского сектора, поэтому клиенты – юридические лица будут не просто выбирать подходящий им с точки зрения продуктов и услуг банк, но будут стремиться минимизировать риски утраты средств». Банкротство банков порождает цепь банкротств не только кредитных учреждений, но и других экономических субъектов.

Так, в современных условиях финансовой нестабильности, частным случаем которой стало увеличение числа банкротств организаций, особым вниманием заслуживает вопрос, касающийся доверия пользователей к бухгалтерской (финансовой) отчетности. Отдельное внимание стоит обратить на проблемы, связанные не только с достоверностью отчетности, но и с раскрытием информации о непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта [6].

Согласно статистическим данным Минфина России, касающихся показателей деятельности по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и аудиторов, за последние три года увеличилось количество нарушений, связанных с допущением о непрерывности деятельности аудируемого лица [5].

Анализ различных мнений экономистов в этом вопросе позволил выделить две причины, обуславливающие данную проблему:

- недостатки нормативно-правового регулирования в областях определения признаков несоблюдения принципа непрерывности;
- высокая роль профессионального суждения аудитора при оценке признаков несостоятельности (банкротства), которая не регламентирована специальными правилами и указаниями аудита в этой сфере.

Целью данной статьи стало сопоставление признаков несоблюдения непрерывности деятельности и критериев несостоятельности (банкротства) аудируемого объекта.

Оценка соблюдения допущения непрерывности деятельности является обязательным этапом аудиторской проверки. В ходе проведения процедур на определение непрерывности деятельности аудитор руководствуется правилом (стандартом) (ФПСАД) № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица». Данный федеральный стандарт аудиторской деятельности, разработанный с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении действий аудитора по проверке правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности [2].

В соответствии с переходом на Международные стандарты аудита (МСА), стандарт 570 «Непрерывность деятельности» определяет, что аудиторы обязаны вносить дополнительную информацию, касающуюся непрерывности деятельности, в аудиторское заключение. Кроме того, в МСА 570 «Непрерывность деятельности» содержится прямое указание на ответственность аудитора за объективную оценку способности организации непрерывно продолжать свою деятельность. Эта ответственность заклю-

чается в том, чтобы получить достоверные аудиторские доказательства и сделать вывод в отношении соблюдения принципа непрерывности деятельности, используемого при подготовке финансовой отчетности, и на основании полученных аудиторских доказательств сделать вывод о наличии или отсутствии неопределенности в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность [1].

В связи с этим, нами были проанализированы ФПСАД № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» и Правила проведения арбитражным управляющим финансового анализа № 367, в ходе чего были сопоставлены общие признаки несоблюдения непрерывности деятельности и критериев несостоятельности (см. таблицу) [3].

**Сопоставление признаков несоблюдения непрерывности деятельности  
и критериев несостоятельности (банкротства)**

ФПСАД № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица»	Правила проведения арбитражным управляющим финансового анализа, утвержденные постановлением Правительства РФ от 25.06.03 № 367
<b>Финансовые признаки</b>	
Существенное отклонение значений основных коэффициентов, характеризующих финансовое положение аудируемого лица, от нормальных (обычных) значений	Коэффициенты абсолютной и текущей ликвидности; коэффициент автономии; коэффициент обеспеченности собственными оборотными активами и т. д.
Неспособность погашать кредиторскую задолженность в надлежащие сроки	Доля просроченной кредиторской задолженности в пассивах
Значительные убытки от основной деятельности	Норма чистой прибыли
<b>Производственные признаки</b>	
Потеря рынка сбыта, лицензии или основного поставщика	Анализ рынков, на которых осуществляется деятельность должника

В результате сопоставления были выделены общие черты анализируемых методик. Однако Правила проведения арбитражным управляющим финансового анализа № 367 не включают ряд признаков. Так, в методике не упоминается о несоблюдении требований в отношении формирования уставного капитала аудируемого лица, судебных исках против аудируемого лица, которые находятся в процессе рассмотрения и могут в случае успеха истца завершиться решением суда, не выполнимым для данного лица, а также не учтено внесение изменений в законодательство или изменение политической ситуации.

В связи с этим возникает проблема оценки вероятности несостоятельности (банкротства), поскольку Правила проведения арбитражным управляющим финансового анализа, утвержденные постановлением Правительства РФ от 25.06.03 № 367 применимы лишь тогда, когда организация уже вступила в стадию банкротства. Аудитору

же при написании заключения необходимо применить ряд превентивных мер для своевременного выявления признаков несостоятельности (банкротства).

Подводя итог, еще раз отметим, что были проанализированы ФПСАД № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» и Правила проведения арбитражным управляющим финансового анализа № 367. На основе этого мы сопоставили признаки несоблюдения допущения непрерывности деятельности и критерии несостоятельности (банкротства). Был сделан вывод о неполноте методики оценки несостоятельности, в связи с чем считаем перспективным направление разработки авторского метода оценки несостоятельности (банкротства) в аудите непрерывности деятельности для подготовки объективного аудиторского заключения.

### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Международный стандарт аудита 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.11.2016 № 207н) // Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 08.01.2018).

2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (Утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696) Правило (стандарт) № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» // Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/standarts\\_audit/#ixzz53bWoGEKE/](https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/standarts_audit/#ixzz53bWoGEKE/) (дата обращения: 08.01.2018).

3. Постановление Правительства РФ от 25.06.2003 № 367 «Об утверждении Правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа» // Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 08.01.2018).

4. Статистические данные ЦБ РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.cbr.ru/statistics/print.aspx?file=bank\\_system/cr\\_inst\\_branch\\_011008.htm&pid=pdko&sid=sprav\\_cdco](http://www.cbr.ru/statistics/print.aspx?file=bank_system/cr_inst_branch_011008.htm&pid=pdko&sid=sprav_cdco) (дата обращения: 10.11.2017).

5. Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit\\_stat/MainIndex\\_monitoring/#ixzz4wn4Yu43Q/](https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex_monitoring/#ixzz4wn4Yu43Q/) (дата обращения: 27.10.2017).

6. Аманжолова Б.А. Об оценке непрерывности деятельности аудируемого лица в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности / Б.А. Аманжолова, В.С. Фадеева // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 9. – С. 21–31.

УДК 657

## **К ВОПРОСУ О РОЛИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

**Самко А.Ю.**

*Магистрант I курса учетно-экономического факультета,  
Ростовский государственный экономический университет*

Научный руководитель Н.А. Андреева, канд. экон. наук, доцент,  
Ростовский государственный экономический университет

Статья посвящена вопросам необходимости организации внутреннего контроля на предприятии, конкретизации понятия, основных направлений и стратегии учета и контроля. Исследованы варианты применения функций и мер контроля для улучшения деятельности предприятия.

*Ключевые слова:* организация, контроль, внутренний контроль, бюджет, стратегия, предприятие, управление.

## **TO THE QUESTION OF THE ROLE OF INTERNAL CONTROL IN THE ACTIVITIES OF THE ORGANIZATION**

**Samko A.Y.**

*Master students of I course of the Accounting and Economics faculty,  
Rostov State University of Economics*

Scientific supervisor N.A. Andreeva,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Rostov State University of Economics

The article is devoted to the issues of the need for the organization of internal control at the enterprise, the concretization of the concept, the main directions and the accounting and control strategy. Variants of application of functions and control measures for improvement of the enterprise activity are investigated.

*Keywords:* organization, control, internal control, budget, strategy, enterprise, management.

В современной экономике и быстро меняющемся рынке, независимо от выбранной ниши и формы ведения организации, основой ее эффективной работы и, как следствие, рентабельности является грамотно выстроенная система внутреннего контроля. Данное понятие появилось относительно недавно. В системе организации бухгалтерского учета его ввели в 2013 г. в ст. 19 Федерального закона от 06.12.2011



№ 402-ФЗ (ред. от 18.07.2017) «О бухгалтерском учете» [1]. Можно сказать, что новый закон рекомендует и в некоторой степени обязывает вести контроль не только отчетности, но и различных сделок и операций для выявления финансовых результатов. Ведь для управления предприятием необходимо проводить тщательный контроль и анализ для принятия стратегически верных управленческих решений. Стратегическое управление предприятием, как правило, реализуется посредством бюджетирования, при котором основной составляющей системы контроля выступает «отклонение». Стратегический подход к анализу отклонений в данном случае основывается на утверждении того, что оценка результатов деятельности организации, а именно в части исполнения бюджета, должна производиться с учетом стратегии предприятия и поставленных цели и задачи [3, с. 216].

Вместе с тем, для таких организаций, как кредитные, лизинговые, страховые компании, ломбарды, ведение внутреннего контроля уже с 2003 г. является обязательным [2].

Для начала определим, как на микроэкономическом уровне рассматриваются понятия и сущность внешнего и внутреннего контроля. Во внешнем контроле субъектом управления будут выступать потребители, контрагенты, органы управления и т. д. Внутренний контроль осуществляется самой организацией, главной целью является обеспечение сохранности активов компании и своевременное информационное обеспечение для возможности принятия эффективных решений [5]. Субъекты организации занимаются выполнением таких задач, как эффективное функционирование хозяйствующих субъектов, определение фактического состояния предприятия, соблюдение требований законодательства и их надлежащее исполнение, своевременная подготовка бухгалтерской отчетности. Поэтому отличительной особенностью внутреннего контроля от других видов будет являться то, что его проведение организуют сами собственники предприятия.

Все поставленные задачи достигаются путем:

- 1) постоянного мониторинга данных;
- 2) сопоставления фактических результатов с планируемыми. Они могут быть заданы самой организацией или утверждены на различных уровнях (региональных, межрегиональных, в масштабах страны и мировых);
- 3) проведение оценки отклонений и выяснение степени их влияния на работу различных сфер организации;
- 4) выявления причин отклонений и разработки и принятия мер для их урегулирования;

Для верного и полного объема ведения системы элементов внутреннего контроля, помимо включения бухгалтерского учета, нужно также учитывать, что контроль охватывает практически все управленческие элементы. Однако стоит отметить, что даже со всеми рекомендациями и актуальностью в настоящее время вопрос внутреннего контроля остается открытым.

Практика различных компаний и результаты исследований показывают, что организации, разрабатывающие и внедряющие для себя систему внутреннего контроля, работают более эффективно и имеют лучшие показатели как в финансовой деятельности, так и в производственно-хозяйственной, а компании, пропускающие вопросы внутреннего контроля, имеют более слабое финансовое положение.

Основные функции и меры, которые могут быть введены для развития организации:

- осведомленность и понимание работниками такой системы, что должно явиться основой для поддержания дисциплины и порядка. Это может выражаться в усилении контроля, в развитии организационной культуры и компетентности;
- контроль движения активов и выявление рисков в хозяйственной деятельности;
- подробная и своевременная фиксация операций для дальнейшего их включения в отчет, защита этой информации и внутренней отчетности от разглашения;
- обзорные проверки для выявления качества выполнения плана и участков учета внутреннего контроля, а также выполнение процедур, которые помогут удостовериться, что все распоряжение выполняются вовремя и качественно;
- постоянный анализ работы конкурентов.

Также различают плановый и внеплановый контроль. При плановом контроле создается график, в который включаются методы и участки учета, подлежащие проверке, лица, несущие ответственность за ее проведение, и даты проведения. С данным графиком знакомятся все заинтересованные лица. Внеплановая проверка осуществляется чаще всего в связи с приказом руководителя организации, в интересах ознакомления с возможными отклонениями [4].

В результате проведенного исследования, можно сделать вывод о том, что ввиду несомненности значимости и актуальности проблемы внутреннего контроля для повышения рентабельности организации, рекомендуется соблюдение и внедрение всех вышеперечисленных методов. Кроме того необходимо подчеркнуть, что в процессе внедрения внутреннего контроля на предприятии нужно стремиться не к устранению неполадок, а к своевременному их прогнозированию с целью недопущения финансовых потерь.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 18.07.2017) «О бухгалтерском учете». Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 28.12.2017).

2. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности». Консультант Плюс: справ.-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 28.12.2017).

3. *Андреева Н.А.* Методические подходы к разработке системы бюджетирования в стратегическом управлении / Н.А. Андреева [и др.]; под ред. О.В. Медведевой – Ростов-на-Дону: Бюро пропаганды Ростовской писательской организации, 2014. – 244 с.

4. *Парамонова Л.* Типология и модели организации внутреннего контроля экономического субъекта / Л. Парамонова // Ресурсы. Информация. Снабжение. – 2012. – № 2. – С. 362–365.

5. *Резниченко С.М.* Современные системы внутреннего контроля / С.М. Резниченко, М.Ф. Сафонова, О.И. Швырева. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2016. – 104 с.

**ИССЛЕДОВАНИЯ МОЛОДЫХ УЧЕНЫХ В РЕШЕНИИ  
АКТУАЛЬНЫХ ПРОБЛЕМ БУХГАЛТЕРСКОЙ НАУКИ**

**СБОРНИК НАУЧНЫХ ТРУДОВ**

**г. Новосибирск, г. Санкт-Петербург, г. Москва  
27 апреля 2018 г.**

*Под редакцией Б.А. Аманжоловой, Т.В. Жуковой*

Редактор *Е.Н. Николаева*  
Выпускающий редактор *И.П. Брованова*  
Дизайн обложки *А.В. Ладыжская*  
Компьютерная верстка *Н.В. Гаврилова*

Налоговая льгота – Общероссийский классификатор продукции  
Издание соответствует коду 95 3000 ОК 005-93 (ОКП)

---

Подписано в печать 28.06.2018. Формат 70 × 100 1/16. Бумага офсетная. Тираж 45 экз.  
Уч.-изд. л. 10,64. Печ. л. 8,25. Изд. № 173. Заказ № 920. Цена договорная

---

Отпечатано в типографии  
Новосибирского государственного технического университета  
630073, г. Новосибирск, пр. К. Маркса, 20