



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№2 | 2014

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- **Круглый стол «Консолидация профессиональной деятельности в сфере бухгалтерского учета и аудита»**
- **Применение концептуального подхода к соблюдению требования независимости**
- **Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики профессиональными бухгалтерами, работающими в организациях**
- **Резервирование расходов на аудит и другие начисления в финансовой отчетности по МСФО: когда это действительно необходимо?**
- **История одного эпитафия профессора Я.В. Соколова**
- **Индустриальные парки как инструмент развития территориального образования**



Действительный член



2014 www.ipbr.org

Уважаемые читатели!



В конце весны мы отмечаем сразу несколько праздников.

28 апреля ИПБ России исполняется 17 лет. В этот день в 1997 году была зарегистрирована первая редакция устава Института. 1 мая – Праздник Весны и Труда – день, когда весна полностью вступает в свои права. И, конечно, 9 мая – День Победы – один из самых значимых праздников для нашей страны.



Поздравляем вас, желаем благополучия и здоровья, профессиональных успехов и побед, стабильности и уверенности в завтрашнем дне!

Хоружий Людмила Ивановна,
президент ИПБ России

Копосова Евгения Ивановна,
директор ИПБ России



РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

Главный редактор

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, профессор, проректор по экономической работе и имущественному комплексу Российского государственного аграрного университета-МСХА имени К.А. Тимирязева.

Заместитель главного редактора

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, докт. экон. наук, профессор, первый проректор, профессор кафедры экономики и финансов Института экономики и антикризисного управления

АЛБОРОВ Ролан Архипович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии.

ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой управленческого учета и контроллинга Института экономики и финансов Казанского (Поволжского) федерального университета.

КОВАЛЕВ Валерий Викторович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита, профессор кафедры теории кредита и финансового менеджмента экономического факультета Санкт-Петербургского государственного университета

ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского (ННГУ)

ОВСИЙЧУК Мария Федоровна, докт. экон. наук, профессор, преподаватель кафедры бухгалтерского учета Российского университета кооперации

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, докт. экон. наук, профессор, декан финансово-экономического факультета Оренбургского государственного университета

РОЖНОВА Ольга Владимировна, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета в коммерческих организациях Финансового университета при Правительстве РФ, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и финансов предприятия Московского государственного машиностроительного университета (МАМИ)

РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна, докт. экон. наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита Государственного университета управления

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой финансов и кредита Заочного финансово-экономического института Северного (Арктического) федерального университета

СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления.

В ИПБ России

- 2 События
- 3 Понятия, использованные в Кодексе этики
Т.Н. Иванова
- 5 Применение принципа независимости пользователями услуг публично практикующих профессиональных бухгалтеров (аудиторов)
Т.Н. Иванова
- 7 Применение концептуального подхода к соблюдению требований к независимости
Т.Н. Иванова
- 18 Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики профессиональными бухгалтерами, работающими в организациях
Т.Н. Иванова
- 22 Проверь себя
- 24 Резервирование расходов на аудит и другие начисления в финансовой отчетности по МСФО
Д.А. Прокопович

История бухгалтерского учета

- 29 История одного эпиграфа профессора Я.В. Соколова
М.Л. Пятов

Бухгалтерский учет

- 33 Учетная политика – инструмент ведения бухгалтерского учета и оценки платежеспособности организации
И.П. Селезнева, И.А. Селезнева

Налоговый учет

- 39 Анализ и этапы развития налогового учета в России и на Украине
Н.Т. Лабынцев, А.И. Малышкин

Финансовый менеджмент

- 45 Индустриальные парки как инструмент развития территориального образования
Н.Н. Тарасов

СОБЫТИЯ

Круглый стол «Консолидация профессиональной деятельности в сфере бухгалтерского учета и аудита»

12 марта 2014 года по инициативе Совета по аудиторской деятельности прошел круглый стол «Консолидация профессиональной деятельности в сфере бухгалтерского учета и аудита». Организаторами круглого стола стали: Совет по аудиторской деятельности, Минфин России, фонд «НСФО», Московская аудиторская палата, Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации.



Организаторы круглого стола предложили участникам ряд вопросов организации и функционирования профессии в России, главный из которых: «Бухгалтер и аудитор – одна или две профессии?»

Участники заседания представили различные точки зрения по этому вопросу. В ходе обсуждения приводились аргументы в пользу единства бухгалтерской и аудиторской деятельности. В то же время подчеркивались существенные различия профессий. Некоторые выступавшие предложили рассматривать вопрос с точки зрения интересов пользователей бухгалтерской отчетности и аудиторских услуг.

В большинстве выступлений подчеркивалось, что, несмотря на имеющиеся различия в организации и требованиях к профессии аудитора и бухгалтера, с точки зрения делового сообщества

и общества в целом обе профессиональные группы выполняют одну функцию – обеспечение гражданских правоотношений, рынка надежной и достоверной финансовой информацией о деятельности хозяйствующих субъектов. Бухгалтер обеспечивает подготовку такой информации, а аудитор – подтверждение ее правильности.

Исходя из этого, общество предъявляет схожие требования к этим профессиональным группам в отношении квалификации, стандартов деятельности, норм профессиональной этики. Вместе с тем подчеркивалось, что данные профессиональные группы находятся на разных этапах развития саморегулирования и осуществления контроля.

Участники круглого стола обсудили, какими должны быть атрибуты единой профессии (образовательные стандарты; профессиональная аттестация; законодательная база; профессиональная этика, стандарты, институты; профессиональный праздник). Некоторые выступления были посвящены готовности бухгалтерского и аудиторского сообщества к консолидации. Круглый стол поддержал установление профессионального праздника специалистов в области бухгалтерского учета и аудита.

Подводя итоги круглого стола, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России Л.З. Шнейдман отметил: «Для построения и развития любой профессии особую значимость имеет четкое понимание ее структуры, миссии, целей и задач».

По результатам состоявшегося обсуждения планируется подготовка предложений по дальнейшему развитию профессии, в том числе внесению изменений в законодательство РФ.

26 марта ИПБ России получил письмо от Минфина России. В нем финансовое ведомство выразило ИПБ России благодарность за участие в организации и проведении 12 марта 2014 года круглого стола.

Уважаемые читатели!

Мы заканчиваем цикл статей, посвященных Кодексу этики профессиональных бухгалтеров – членов ИПБ России. Статьи «Основные принципы этики и концептуальный подход к их соблюдению», «Требования к соблюдению основных принципов этики», «Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики публично практикующими профессиональными бухгалтерами» и «Особенности применения этических принципов публично практикующими профессиональными бухгалтерами» читайте в журнале «Вестник профессиональных бухгалтеров», 2014, № 1.

На странице 22 вы можете проверить свои знания в области применения Кодекса, ответив на вопросы теста.

Татьяна Николаевна Иванова, методолог ИПБ России

Понятия, использованные в Кодексе этики

Для понимания взаимоотношений заказчика аудита с аудитором с точки зрения соблюдения независимости в Кодекс включен ряд понятий, ранее в нем отсутствовавших.

Общественно значимые хозяйствующие субъекты

Под общественно значимыми хозяйствующими субъектами (далее – ОЗХС) понимаются хозяйствующие субъекты, в коммерческую деятельность которых прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц. К ним относятся:

- а) организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах;
- б) финансовые организации, работающие со средствами физических и юридических лиц, в том числе кредитные и страховые организации, общества взаимного страхования, негосударственные пенсионные фонды;
- в) организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%.

К общественно значимым хозяйствующим субъектам предъявляются дополнительные условия, которые отражают степень общественного интереса к деятельности этих предприятий. Применение концептуального подхода к соблюдению требований независимости к ОЗХС в конкретных ситуациях рассматривается далее.

Связанные стороны

В том случае, если ценные бумаги организации – заказчика аудита котируются на фондовой бирже,

то под заказчиком аудита также понимаются связанные с организацией стороны. В иных случаях под заказчиком аудита понимаются связанные стороны, над которыми заказчик аудита имеет прямой или косвенный контроль.

Стороны, которые относятся к связанным, определены в ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах». Связанными сторонами являются:

- а) юридическое и (или) физическое лицо, которые являются аффилированными лицами в соответствии с законодательством РФ по отношению к данной организации;
- б) юридическое и (или) физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, и организация, которые участвуют в совместной деятельности;
- в) негосударственный пенсионный фонд, если он действует в интересах данной организации и иной организации, являющейся связанной стороной.

Определение указанных выше сторон дается в законодательстве РФ.

Понятие аффилированных лиц содержится в Законе РФ от 22.03.1991 № 948-1 «О конкуренции и монополистической деятельности на товарных рынках».

В перечне лиц, относящихся к аффилированным, есть «лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное юридическое лицо». Это понятие раскрывается в статье 9 Федерального закона от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции». В статье дан перечень, в соответствии с которым лица могут быть отнесены к группе лиц. На действия (бездействие) группы лиц распространяются запреты, установленные антимонопольным законодательством на действия (бездействие) на товарном рынке хозяйствующего субъекта.

Совместная деятельность определяется в соответствии с ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности».

Когда заказчик аудита и (или) аудитор знают или имеют причины полагать, что взаимоотношения или обстоятельства связанной с заказчиком аудита стороны влияют на *оценку независимости* аудитора от заказчика, аудитор при идентификации и оценке угроз независимости и применении соответствующих мер предосторожности должен учитывать наличие такой связанной стороны.

Представители собственника и руководство заказчика аудита

Оценка независимости аудитора, с которым заказчик аудита намерен заключить договор на оказание аудиторских услуг, должна проводиться на стадии принятия задания. Поэтому представители собственника и руководство заказчика аудита должны осуществлять регулярный обмен информацией с аудитором по вопросам независимости. Такое взаимодействие позволяет заказчику:

- а) принимать во внимание мнение аудитора при идентификации и оценке угроз независимости;
- б) учитывать уместность мер предосторожности для устранения угроз или снижения их до приемлемого уровня;
- в) предпринимать соответствующие меры.

Не исключены ситуации, когда угроза независимости выявляется в процессе выполнения задания. При этом возможно возникновение *угрозы шантажа и близких отношений*.

Документирование

Документирование является одной из важнейших сторон взаимоотношений заказчика аудита и аудитора. В случае отсутствия документации при возникновении конфликта сторон невозможно подтвердить, что:

- стороны были ознакомлены с имеющимися или возможными угрозами возникновения нарушений основных принципов этики и независимости сторон;
- были рассмотрены и предприняты все возможные меры предосторожности.

Для подтверждения выводов в отношении независимости Кодекс предусматривает, что:

- а) должны быть задокументированы характер угрозы и примененные меры предосторожности, которые снижают угрозу до приемлемого уровня;
- б) если угроза была на приемлемом уровне, должен быть зарегистрирован характер угрозы и обоснование вывода.

Период задания

Период задания является важным для заказчика аудита и аудитора не только с точки зрения Кодекса, но также с точки зрения Федерального

закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Как указывалось ранее, недопустимо проведение аудита в случаях, если аудиторская организация (индивидуальный аудитор) оказывала заказчику аудита в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги по восстановлению бухгалтерского учета, ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Такой запрет указывает, что возникают угрозы *самоконтроля* и нарушение принципа *объективности*. В этом случае *угроза независимости аудитора* настолько велика, что никакие меры предосторожности не могут снизить ее до приемлемого уровня.

Кодекс содержит требование соблюдения независимости между заказчиком аудита и аудитором как в период, за который представлена бухгалтерская (финансовая) отчетность, так и во время выполнения задания по аудиту. Период выполнения задания начинается, когда аудиторская группа начинает осуществлять аудит, а заканчивается датой подписания аудиторского заключения. Организация может стать заказчиком аудита во время или после окончания отчетного периода, по которому будет выражаться мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, рассмотрение вопросов независимости в отношении периода задания проводится до принятия этого задания, и при этом должно быть определено, имеются ли какие-либо угрозы независимости:

- а) финансовые или деловые отношения между заказчиком и аудитором во время или после отчетного периода;
- б) оказание аудиторских услуг заказчику ранее.

Аудитор может оказывать заказчику аудита услуги, не связанные с подтверждением достоверности информации, во время или после отчетного периода (см. раздел «Оказание различного рода услуг, связанных с деятельностью организации заказчика услуг»). Важно, чтобы эти услуги не были несовместимыми с проведением аудита. Если оказание таких услуг несовместимо с проведением аудита, из аудиторской группы должны быть исключены лица, которые оказывали услугу.

Слияния и поглощения

Кодекс рассматривает ситуацию, когда в процессе проведения аудита или в отчетном периоде, за который проводится аудит, происходит слияние и поглощение организаций. Если в результате этого какая-либо организация становится связанной стороной заказчика аудита, у аудитора может возникнуть *угроза независимости*. Аудитор должен идентифицировать и оценить:

- наличие заинтересованностей или взаимоотношений у аудитора в прошлом или настоящем с организацией, с которой произошло слияние или поглощение;
- характер и значимость угроз независимости;


- возможность продолжить выполнение задания после даты вступления в силу слияния компаний или поглощения;
- возможность при необходимости принять меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня.

К дате вступления в силу слияния или поглощения необходимо завершить заинтересованности или взаимоотношения, которые не разрешены Кодексом.

Если организация не может на дату вступления в силу сменить исполнителя услуг (например, в силу того, что значительная часть работы выполнена), необходимо оценить значимость угрозы, чтобы определить, сможет ли аудитор оказывать дальнейшие услуги заказчику аудита в этом качестве, так как под угрозой может быть поставлена *объективность* аудитора.

Если руководство заказчика аудита, несмотря на это, намерено продолжить работу с аудитором, следует принять меры предосторожности:

- а) интересы или взаимоотношения будут прекращены в возможно короткие сроки, но не позже шести месяцев после даты вступления в силу слияния компаний или поглощения;
- б) любое лицо, в отношении которого в данной ситуации не соблюдается принцип независимости, не должно являться членом аудиторской группы;
- в) прекращение аудитором выполнения задания не позже выпуска аудиторского заключения.

Должны быть задокументированы любые заинтересованности или взаимоотношения, которые не будут закончены до даты вступления в силу слияния компаний или поглощения, и причины, почему они не будут прекращены. 

Применение принципа независимости пользователями услуг публично практикующих профессиональных бухгалтеров (аудиторов)

Одним из основных требований Кодекса этики профессиональных бухгалтеров является соблюдение публично практикующим профессиональным бухгалтером принципа независимости при оказании аудиторских услуг заказчику аудита.

К таким услугам относятся аудит и обзорные проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности, в результате выполнения которых аудитор выражает мнение о бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом либо отдельных ее частей. Эти задания являются заданиями, обеспечивающими уверенность, или заданиями по подтверждению информации (Кодекс, Определение).

Аудиторские задания проводятся в интересах общества и, поэтому членами аудиторских групп должны соблюдаться требования «Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций», одобренные Советом по аудиторской деятельности при Минфине России и вступившие в силу с 1 января 2013 года.

Задачей Кодекса ИПБ России является дать общее представление о принципе независимости, достаточном для его понимания профессиональными бухгалтерами, осуществляющими деятельность, отличную от аудита. Требования к независимости, предъявляемые Правилами к аудиторам, охватывают больше ситуаций, которые могут встретиться в практике, чем изложенные в Кодексе

этики профессиональных бухгалтеров – членов НП «ИПБ России».

Цель настоящей статьи состоит в том, чтобы помочь заказчикам аудита в применении концептуальной основы для достижения и сохранения независимости во взаимоотношениях с публично практикующим профессиональным бухгалтером, оказывающим аудиторские услуги, и (или) аудиторской организацией.

Определение независимости

В отношении независимости Кодекс подразумевает две составляющие (Кодекс, Определение):

- а) независимость мышления – образ мышления, позволяющий выразить мнение без давления, компрометирующего профессиональное суждение, что позволяет соблюдать честность, объективность и профессиональный скептицизм;
- б) независимость поведения – избежание фактов и обстоятельств, которые настолько значительны, что разумная и информированная третья сторона, обладающая всей необходимой информацией, включая все меры предосторожности, могла бы сделать вывод, что порядочность, объективность и профессиональный скептицизм аудитора находятся под угрозой.

Понятие *профессионального скептицизма* дано в пункте 4 ФПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Проявление *профессионального скептицизма* означает, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно изучает аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства либо ставят под сомнение достоверность таких документов или заявлений. Аудитор не должен исходить из того, что руководство аудируемого лица является бесчестным, но не должен предполагать и безоговорочной честности руководства.

Для рассмотрения независимости также применяется концептуальный подход, как и для основных принципов. При рассмотрении независимости важно понимать, что аудитор, высказывающий мнение в отношении достоверности отчетности заказчика услуг, не может быть полностью свободен от всех связей с заказчиком, хотя бы потому, что заказчик оплачивает услуги аудитора. Поэтому Кодекс определяет, что оценивать существенность любых отношений заказчика и аудитора следует в свете того, что именно разумное и информированное третье лицо, обладающее всей необходимой информацией, обоснованно сочло бы неприемлемым. Из определения следует, что при применении концептуального подхода используется профессиональное суждение.

Концептуальный подход предусматривает:

- а) идентификацию угрозы независимости;
- б) оценку значимости (существенности) идентифицированных угроз;
- в) применение при необходимости мер предосторожности, чтобы устранить угрозы или свести их к приемлемому уровню.

Если нарушение принципа независимости выявилось при принятии решения о проведении аудита и меры предосторожности не могут быть приняты, заказчик аудита должен отказаться от предоставления услуг этим аудитором. Если нарушение принципа независимости выявляется, когда услуги уже оказываются, следует рассмотреть вопрос о сокращении задания с целью ликвидировать возникшую ситуацию или прекращения взаимных отношений с аудитором.

Невозможно определить все ситуации, которые создают угрозы независимости, и предпринять соответствующие меры. Поэтому нельзя считать ситуацию допустимой только на основании того, что она не определена настоящим Кодексом как недопустимая.

Недопустимые ситуации

При рассмотрении недопустимых ситуаций необходимо обратиться к законодательству Российской Федерации, так как Кодекс не рассматривает

особенности законодательства и в нем они отсутствуют. Ряд таких ситуаций определен Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 307-ФЗ).

Недопустимые ситуации, для которых предусмотрен прямой запрет на проведение аудита, определены частью 1 статьи 8 Закона № 307-ФЗ. Заказчик аудита должен знать об этих запретах при рассмотрении вопроса о назначении аудитора. К недопустимым ситуациям относятся:

- 1) руководство аудиторских организаций является учредителями заказчика аудита;
- 2) руководство аудиторских организаций состоит в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов (от предыдущих браков)) с учредителями и (или) ответственными за бухгалтерский учет и отчетность лицами заказчика аудита;
- 3) аудиторскими организациями, если они являются учредителями заказчика аудита;
- 4) аудиторскими организациями, если заказчики аудита являются их учредителями;
- 5) в отношении дочерних обществ, филиалов и представительств, указанных выше в пунктах 3 и 4 заказчиков аудита;
- 6) аудиторскими организациями, если они имеют общих с заказчиком аудита учредителей;
- 7) аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами), если они оказывали заказчику аудита в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги:
 - по восстановлению бухгалтерского учета;
 - ведению бухгалтерского учета;
 - составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 8) аудиторскими организациями в отношении страховых организаций – заказчиков аудита, с которыми заключены договоры страхования ответственности этих аудиторских организаций;
- 9) аудиторы являются учредителями и (или) ответственными за бухгалтерский учет и отчетность лицами заказчика аудита;
- 10) аудиторы состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями и (или) ответственными за бухгалтерский учет и отчетность лицами заказчика аудита.

Как видно из перечня, предусмотренного Законом № 307-ФЗ, независимость должна соблюдаться в трех аспектах – в отношении аудиторской организации в целом как юридического лица, руководства аудиторской организации и аудиторов – физических лиц.

Несоблюдение аудитором требований независимости является основанием для аннулирования квалификационного аттестата и прекращения членства в СРО аудиторов, что лишает их возможности вести профессиональную деятельность в качестве аудитора.

Применение концептуального подхода к соблюдению требований к независимости

Кодекс рассматривает угрозы независимости в конкретных ситуациях, которые можно по характеру взаимоотношений заказчика аудита и аудитора разделить на следующие группы:

- финансовые;
- деловые;
- трудовые;
- родственные и личные;
- оказание различного рода услуг, связанных с деятельностью организации заказчика услуг.

Рассмотрим эти ситуации, меры предосторожности для устранения угроз или снижения их до приемлемого уровня, а также ситуации, где никакие меры предосторожности не могут снизить угрозы до приемлемого уровня.

Финансовые

Финансовая заинтересованность

Присутствие финансового интереса во взаимоотношениях с заказчиком аудита может создать угрозу личной заинтересованности у аудитора.

Финансовая заинтересованность – это доля в акциях или других ценных бумагах, долговых обязательствах, ссудах или других долговых инструментах субъекта, включая права и обязательства по приобретению такой доли и производных финансовых инструментов, напрямую связанных с такой долей (Кодекс, Определения).

Финансовая заинтересованность может быть прямой и косвенной.

Прямая финансовая заинтересованность – финансовая заинтересованность, выраженная (Кодекс, Определения):

- а) в прямом владении и контроле, осуществляемом отдельным лицом или субъектом (включая субъекты, управляемые на правах усмотрения другой стороной);
- б) владением на праве собственности через совместные инвестиционные механизмы, имущественные комплексы, трасты или другие формы посредничества, контролируемые физическим лицом или юридическим субъектом.

Следует обратить внимание, что прямая финансовая заинтересованность определяется возможностью контролировать хозяйствующий субъект.

Например, хотя формально полный контроль в менеджменте дает 51% общего пакета голосующих акций, но в соответствии с частью 5 статьи 1 Закона № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» государству достаточно иметь более 25% акций, чтобы получить полный контроль в управлении акционерного общества.

Косвенная финансовая заинтересованность – финансовая заинтересованность, выраженная владением на праве собственности через совместные инвестиционные механизмы, имущественные комплексы, трасты или прочие виды посредничества, не контролируемые физическим лицом или юридическим субъектом (Кодекс, Определения).

Финансовая заинтересованность может проявляться опосредованно (например, через инвестиционные институты, фонды). Определение в этом случае финансовой заинтересованности как прямой или косвенной будет зависеть от того, управляет ли получатель прибыли (бенефициарный владелец) инвестиционным институтом или оказывает влияние на инвестиционные решения.

Кодекс указывает на то, что не всякая косвенная заинтересованность может создать угрозу независимости – угрозу создает **существенная** косвенная финансовая заинтересованность. Понятия существенности косвенной заинтересованности в Кодексе нет. Однако, исходя из концепции Кодекса, можно сказать, что существенной косвенную заинтересованность можно считать в том случае, если разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, взвесив все конкретные факты и обстоятельства, вероятнее всего сочло бы их негативно влияющими на независимость. Очевидно, что такая оценка проводится по профессиональному суждению.

В табл. 1 обобщены положения Кодекса в отношении финансовой заинтересованности – указаны ситуации, в которых угроза независимости значима, приведены примеры значимых угроз и возможные меры предосторожности.

Ссуды и гарантии

Угроза независимости аудитора или аудиторской организации может возникнуть, если заказчиком аудита является кредитная или иная организация, которая

Таблица 1. Финансовая заинтересованность

Угроза независимости значима	Примеры прямой или существенной косвенной заинтересованности	Меры предосторожности
<p>У аудиторской организации (учредители, руководство, руководители заданий по аудиту) или у члена аудиторской группы, члена семьи или близкого родственника этого аудитора есть:</p> <p>прямая или существенная косвенная финансовая заинтересованность в заказчике аудита;</p> <p>прямая или существенная косвенная финансовая заинтересованность в организации, у которой есть контрольный пакет акций заказчика аудита, и заказчик существенен для этой организации</p>	<p>Заказчиком аудита является негосударственный пенсионный фонд, обслуживающий аудиторскую организацию</p> <hr/> <p>Заказчик аудита и аудиторская организация (учредители, руководство, руководители заданий по аудиту), член аудиторской группы, член семьи или близкий родственник этого лица имеют существенную финансовую заинтересованность в одной и той же организации, и заказчик может оказывать значительное влияние на данную организацию</p> <hr/> <p>Аудиторская организация (учредители, руководство, руководители заданий по аудиту), член аудиторской группы, член семьи или близкий родственник этого лица имеют финансовую заинтересованность в заказчике аудита путем получения наследства, подарка или слияния компаний</p>	<p>1. Избавление от прямой финансовой заинтересованности</p> <p>2. Избавление от значительной доли косвенной заинтересованности так, чтобы остающаяся доля не была существенной</p> <p>3. Отстранение члена аудиторской группы, имеющего финансовую заинтересованность, от участия в выполнении задания</p>

выдает ссуды или гарантии под ссуду члену аудиторской группы, члену семьи или близкому родственнику такого лица или аудиторской организации, так как в этом случае может возникнуть угроза личной заинтересованности.

Кодекс дает описание ситуаций, позволяющих организациям определять значимость (не значимость) угрозы независимости при выдаче ссуд и гарантий. Обобщение описанных Кодексом ситуаций и оценка независимости даны в табл. 2.

В графе 1 представлены организации различных организационно-правовых форм, которые могут предоставлять ссуды и гарантии. В графах 2 – 4 дается оценка значимости угроз независимости в различных ситуациях при выдаче ссуд и гарантий.

Вознаграждения

Если общая сумма вознаграждения, полученного от заказчика аудита, составляет большую часть от всех вознаграждений, получаемых аудитором, то зависимость от этого заказчика и обеспокоенность о сохранении взаимоотношений с ним создает угрозу личной заинтересованности или шантажа. Заказчик аудита должен быть осведомлен о наличии таких заинтересованностей.

При наличии угроз аудитор должен предпринять меры предосторожности, которые снизят угрозу независимости. Кодексом предусмотрены общие меры предосторожности для всех заданий по аудиту и дополнительно для

заданий по аудиту, когда заказчиком аудита является ОЗХС.

Для заказчиков аудита ОЗХС сумма считается значимой, если в течение двух лет подряд общая сумма вознаграждений, полученных аудитором от него и его связанных сторон, составляет более 15% общей суммы вознаграждений.

Особо рассматриваются условные вознаграждения, на которые для заданий, обеспечивающих уверенность, Кодекс налагает запрет. Для заданий, не обеспечивающих уверенность, предусмотрены меры предосторожности (табл. 3).

Деловые

Деловые отношения

Тесные деловые отношения, которые могут создать угрозы личной заинтересованности или шантажа в результате коммерческих отношений или общей финансовой заинтересованности, возникают между заказчиком аудита и:

- членом аудиторской группы, членом семьи или его близким родственником;
- аудиторской организацией.

Примеры таких отношений включают:

а) наличие у аудитора финансовой заинтересованности в совместном предприятии с заказчиком аудита или владельцем, директором или другим лицом, выполняющим высшие управленческие функции у заказчика;

Таблица 2. Ссуды и гарантии

Организации, предоставляющие ссуды и гарантии	Угроза независимости		
	значима	не создается	имеет приемлемый уровень
1	2	3	4
Заказчик аудита – кредитная организация	Услуги предоставляются с нарушением обычных коммерческих условий (например, предоставление льгот)	Предоставление услуг в соответствии с обычными коммерческими условиями по: - депозитам; - брокерским счетам; - ипотеке; - автокредитам; - банковским кредитам по текущим счетам; - кредитным картам	
Заказчик аудита – некредитная организация	Ссуда или гарантия существенна для одной или обеих сторон		Услуги несущественны для обеих сторон
Аудиторская организация или член аудиторской группы, член семьи или близкий родственник этого лица выдает ссуду или гарантию заказчику аудита	Ссуда или гарантия существенна для одной или обеих сторон		Услуги несущественны для обеих сторон

Таблица 3. Вознаграждения

Общие меры предосторожности для всех заданий по аудиту	Дополнительные меры предосторожности для заказчиков аудита ОЗХС	Условное вознаграждение	
		Задания, обеспечивающие уверенность (аудит или проведение обзорной проверки)	Задание, не обеспечивающее уверенность
1. Сокращение зависимости от заказчика путем поиска новых заказчиков 2. Проведение проверок проведенного аудита внутренним независимым квалифицированным специалистом аудиторской организации или внешние проверки качества выполнения задания	Привлечение квалифицированного лица, не являющегося работником аудиторской организации, для проведения проверки качества выполненной работы в ходе аудита	Никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня	Меры предосторожности не смогут свести угрозу до приемлемого уровня, если: - вознаграждение установлено аудитором, выражающим мнение в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности; - величина этого вознаграждения является существенной для данного аудитора
	Обращение в саморегулируемую организацию аудиторов (СРО), членом которой является данная аудиторская организация, для проведения внешнего контроля качества в отношении такого задания по аудиту перед выпуском аудиторского заключения		В иных случаях мерой предосторожности является привлечение для выполнения такого задания работника, который не был членом аудиторской группы

б) объединение одной или более услуг или продуктов аудиторской организации с одной или более услугами или продуктами заказчика

аудита и продажа пакета от лица обеих сторон. Например, заказчик аудита разрабатывает информационные технологии, а аудиторская

Таблица 4. Меры предосторожности при деловых отношениях

Угроза значима (существенная финансовая заинтересованность)	Продажа аудитору товаров и услуг		
	Угроза не создается	Угроза значима	Угроза не создается
Для аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) никакие меры предосторожности не снижают угрозу до приемлемого уровня	Взаимная финансовая заинтересованность сторон незначительна	Меры предосторожности: - ликвидация или сокращение величины сделки; - отстранение аудитора от выполнения задания	Сделка проводится по обычным условиям бизнеса
Член аудиторской группы должен быть исключен из аудиторской группы			

Таблица 5. Функции руководства

Функции руководства	Функции, не являющиеся функциями руководства
<ul style="list-style-type: none"> - разработка стратегии и выбор направления развития; - руководство и ответственность за действия сотрудников; - санкционирование хозяйственных операций; - принятие решения о том, какие рекомендации аудитора или третьих сторон следует выполнять; - ответственность за составление и достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с правилами составления этой отчетности; - ответственность за разработку, применение и поддержание системы внутреннего контроля 	<ul style="list-style-type: none"> - исполнение формальных и административных обязанностей; - улаживание не значимых вопросов, например, совершение не значимой хозяйственной операции, санкционированной руководством; - отслеживание дат предоставления налоговых деклараций и информирование о них руководства; - предоставление консультаций и рекомендаций для содействия руководству в выполнении его обязанностей

организация оказывает услуги по их внедрению, разрешенные законом «Об аудиторской деятельности»;

в) маркетинговые действия, в соответствии с которыми аудиторская организация распространяет или продает продукты или услуги заказчика аудита или заказчик распространяет или продает продукты или услуги аудиторской организации.

Меры предосторожности при деловых взаимоотношениях аудиторской организации и заказчика аудита принимаются в зависимости от их существенности (табл. 4).

Длительные взаимоотношения заказчика аудита со старшим персоналом аудиторской организации и ротация руководителей заданий по аудиту

Если в течение длительного периода времени один и тот же старший персонал аудиторской организации проводит аудит у заказчика, то возникают угрозы близких взаимоотношений и личной заинтересованности.

К старшему персоналу относится лицо, которое является руководителем аудиторской группы. Кодекс предусматривает ограничения только для руководителей аудиторских групп при проведении аудита ОЗХС.

Кодекс определяет, что у заказчиков аудита, являющихся ОЗХС, руководитель аудиторской

группы не может проводить аудит более чем семь лет подряд. Но и после этого в течение двух лет он не должен быть связан с любыми услугами, предоставляемыми этому заказчику, или влиять на их результат.

При наличии непредвиденных обстоятельств такое сотрудничество может быть продлено на один год. Например, аудиторская организация не в состоянии заменить руководителя аудиторской группы в настоящий момент, так как в ее штате нет аудитора соответствующей квалификации, обладающего необходимым знанием и опытом. Тогда регулирующий орган может освободить от ротации, но при этом должен определить альтернативные меры предосторожности, например, регулярные независимые внешние обзорные проверки.

Функции руководства

Значимая угроза независимости для аудитора в отношении заказчика возникает, когда аудитор принимает на себя риск ответственности за выполнение функций руководства заказчика аудита при оказании услуг, связанных с выполнением заданий, не обеспечивающих уверенность. Создаются угрозы самоконтроля и личной заинтересованности. Возникающие угрозы настолько значимы, что никакие меры предосторожности не смогут свести их до приемлемого уровня.

Таблица 6. Судебное разбирательство

Факторы значимости угроз	Меры предосторожности
Существенность судебного разбирательства	В случае, когда в судебное разбирательство вовлечен член аудиторской группы, исключение его из аудиторской группы
Имеет ли судебное разбирательство отношение к предыдущему аудиту	Проведение третьим лицом, обладающим необходимыми профессиональными знаниями и квалификацией, проверки результатов выполненной работы, то есть проведение независимой экспертизы результатов аудиторской проверки

В Кодексе дан перечень функций, которые Кодекс однозначно относит к руководству, то есть риск ответственности за выполнение этих функций руководство должно принять на себя, а также функций, которые Кодекс к ответственности руководства не относит (табл. 5).

Судебное разбирательство между заказчиком аудита и аудитором, существующее или возможное

Угрозы личной заинтересованности и шантажа возникают в случае, когда имеет место или возможно судебное разбирательство между заказчиком аудита и аудитором (табл. 6).

Если конфликт при применении таких мер предосторожности не исчерпан, единственное возможное действие – прекращение выполнения или отклонение аудиторского задания.

Трудовые

Трудовые отношения с заказчиком аудита

Независимость считается нарушенной и никакие меры предосторожности не могут снизить угрозу до приемлемого уровня, если директор, другое должностное лицо заказчика аудита или лицо, имеющее возможность оказывать существенное влияние на подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности заказчика, был членом аудиторской группы или руководителем заданий по аудиту аудиторской организации для данного заказчика и с момента вступления такого лица в трудовые отношения с заказчиком аудита не прошло двенадцати месяцев.

В этом случае возникают угрозы близких отношений или шантажа.

Трудовые отношения аудитора с заказчиком аудита в качестве директора или должностного лица

Кодексом предусмотрен запрет на обратную ситуацию, когда лицо из руководящего состава аудиторской организации или ее специалист состоят в трудовых отношениях с заказчиком аудита в качестве директора или должностного лица. При

этом угрозы самоконтроля и личной заинтересованности настолько значимы, что никакие меры предосторожности не могут снизить их до приемлемого уровня.

Родственные и личные отношения

Родственные и личные отношения между членом аудиторской группы и директором или другим должностным лицом заказчика аудита могут создавать угрозу личной заинтересованности, близких отношений или шантажа.

Кодекс дает перечень случаев возникновения угрозы независимости, когда член семьи или близкий родственник члена аудиторской группы является:

- директором или другим должностным лицом заказчика аудита;
- лицом, имеющим возможность оказать существенное влияние на подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности заказчика аудита или находившимся в таком положении в период выполнения задания;
- сотрудником, имеющим возможность оказывать существенное влияние на финансовое положение заказчика аудита, финансовые показатели или денежные потоки.

Родственные связи руководителей и иных должностных лиц аудиторской организации

В отношении родственных связей в части 1 статьи 8 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 307-ФЗ) содержится прямой запрет на проведение аудита:

- аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими

ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов).

В отношении аудиторских организаций никакие меры предосторожности не могут снизить угрозу независимости до приемлемого уровня.

Родственные связи аудиторов – физических лиц

Что касается аудиторов, то такие меры могут быть предприняты, и они включают:

- исключение аудитора из аудиторской группы;
- распределение обязанностей аудиторской группы таким образом, чтобы аудитор не имел дела с вопросами, которые являются зоной ответственности члена семьи или близкого родственника.

Личные отношения

Угрозы независимости также возникают в случае, когда у члена аудиторской группы есть тесная связь с лицом, не являющимся членом семьи или близким родственником. В этом случае оценка угрозы независимости и принятие при необходимости мер предосторожности проводятся аналогично случаю родства.

Непреднамеренное нарушение независимости

Нарушение независимости может быть непреднамеренным, например, заказчик аудита или аудитор не знали о наличии родственных связей, подпадающих под это требование. При непреднамеренном нарушении требований данного раздела считается, что угроза независимости отсутствует, если аудитор исключен из состава аудиторской группы.

Оказание аудитором различного рода услуг, связанных с деятельностью организации заказчика аудита

Оказание услуг заказчику аудита

В том случае, когда член аудиторской группы недавно являлся директором, должностным лицом или сотрудником заказчика аудита, могут возникнуть угрозы личной заинтересованности, самоконтроля или близких отношений, когда, например, член аудиторской группы должен оценивать элементы бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые он подготавливал при работе у заказчика.

Если в отчетном периоде такой член аудиторской группы мог оказать существенное влияние на подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникающая угроза настолько

значима, что никакие меры предосторожности не могут снизить ее до приемлемого уровня. Такие лица не должны включаться в аудиторскую группу.

В целом, что касается оказания аудиторских услуг заказчику аудита, Кодекс рассматривает те услуги, которые могут оказывать существенное влияние на формирование достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Оказание аудитором услуг по выполнению заданий, не обеспечивающих уверенность

Аудиторы могут выполнять для заказчиков аудита задания, не обеспечивающие уверенность. Их называют сопутствующими.

К таким заданиям относятся выполнение согласованных процедур (ФПСАД № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации») и компиляция финансовой информации (ФПСАД № 31 «Компиляция финансовой информации»). В этих заданиях аудитор не выражает мнения о достоверности информации и представляет отчет без обеспечения уверенности.

Однако в соответствии с указанными ФПСАД независимость учитывается при выполнении таких заданий, несмотря на то что требование независимости в этих стандартах не является обязательным.

Кроме того, к таким услугам можно отнести прочие услуги, которые могут оказываться аудитором, хотя они и не являются аудиторскими с точки зрения закона. Перечень прочих услуг дан в части 7 статьи 1 Закона № 307-ФЗ.

При выполнении указанных заданий возможно нарушение основных принципов и возникновение таких угроз, как личная заинтересованность, близкое знакомство, заступничество, самоконтроль. Возникновение таких угроз непосредственно влечет за собой угрозу независимости и требует принятия мер предосторожности.

Оценка независимости должна быть применена к членам группы, оказывающим услугу, их близким родственникам и членам семей. Если возникшая угроза значима и не может быть сведена до приемлемого уровня путем принятия мер предосторожности, услуга, связанная с выполнением задания, не обеспечивающего уверенность, предоставляться не должна. Мерой предосторожности является исключение таких аудиторов из состава группы, выполняющей задание.

Если аудиторская организация имеет существенную финансовую заинтересованность в заказе аудита (прямую либо существенную косвенную), то возникающая угроза личной заинтересованности окажется столь значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня.

Ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности

Оказание заказчику аудита услуг, связанных с бухгалтерским учетом или составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, приводит к возникновению угрозы самоконтроля, если аудитор после оказания услуг проводит аудит указанной бухгалтерской (финансовой) отчетности. К таким ситуациям относится запрет на проведение аудита у заказчиков аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, если они оказывали в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги по восстановлению бухгалтерского учета, ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Кодекс предусматривает, что аудитор в процессе проведения аудита может оказывать заказчику услуги консультационного характера, связанные с:

- а) применением стандартов бухгалтерского учета, или учетной политики, или требований к раскрытию информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- б) соответствием финансового и бухгалтерского контроля методам, используемым при подтверждении числовых значений активов и обязательств;
- в) предлагаемыми корректировками учетных записей;
- г) оказанием технической поддержки при решении вопросов, связанных со сверкой счетов, в связи с анализом или сбором информации для бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- д) консультированием по вопросам учета при трансформации бухгалтерской (финансовой) отчетности из одной системы учетных принципов в другую.

Что касается других услуг, связанных с бухгалтерским учетом, то аудитор может предоставлять только те услуги, которые носят формальный или технический характер, при условии, что:

- а) все управленческие решения в отношении ведения бухгалтерского учета и составления отчетности были приняты самим заказчиком;
- б) такие услуги предоставляются лицом, не являющимся членом аудиторской группы.

Примерами формальных или технических услуг являются:

- оказание услуг по формированию платежных ведомостей на основании данных заказчика;
- отражение в регистрах бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, корреспонденцию счетов по которым заказчик сам определил;
- составление главной книги по составленным заказчиком учетным записям;
- составление оборотно-сальдовых ведомостей по составленным заказчиком учетным записям;
- подготовка бухгалтерской (финансовой) отчетности путем технического переноса данных из регистров бухгалтерского учета в формы бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Для ОЗХС дополнительно установлено, что формальные и технические услуги могут предоставляться аудитором только подразделениям или связанным сторонам заказчика аудита, которые:

- совокупно не являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудитор будет выражать мнение;
- имеют отношение к вопросам, которые в совокупности являются не существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности такого подразделения или связанной стороны.

Оценочная деятельность

Оценочная деятельность регулируется Федеральным законом от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности» (далее – Закон № 135-ФЗ). Закон понимает под оценочной деятельностью профессиональную деятельность субъектов оценочной деятельности, направленную на установление в отношении объектов оценки рыночной, кадастровой или иной стоимости.

Из определения закона следует, что оценочная деятельность носит субъективный характер. Следовательно, оказание аудитором услуг по оценке для заказчика аудита создает угрозу самоконтроля.

Не все оценки в значительной степени субъективны, некоторые таковыми не являются, так как на них может влиять применяемый метод оценки. К ним относятся:

- базовые допущения и методы оценки установлены законом, стандартом или иным нормативным актом; или
- широко принятые оценки.

Статья 16 Закона № 135-ФЗ предусматривает требования к независимости оценщика и юридического лица, с которым оценщик заключил трудовой договор. К этим требованиям относятся:

1. Оценка объекта оценки не может проводиться оценщиком, если он является:
 - учредителем, собственником, акционером, должностным лицом или работником юридического лица – заказчика;
 - лицом, имеющим имущественный интерес в объекте оценки;
 - состоит с указанными лицами в близком родстве или свойстве.
2. Проведение оценки объекта оценки не допускается, если:
 - в отношении объекта оценки оценщик имеет вещные или обязательственные права вне договора;
 - оценщик является участником (членом) или кредитором юридического лица – заказчика;
 - такое юридическое лицо является кредитором или страховщиком оценщика.
3. Не допускается вмешательство заказчика либо иных заинтересованных лиц в деятельность оценщика, если это может негативно повлиять

Таблица 7. Расчет налогов для подготовки учетных записей

Заказчики аудита, не являющиеся ОЗХС		Заказчики аудита, являющиеся ОЗХС	
Значимость расчетных показателей для бухгалтерской (финансовой) отчетности	Меры предосторожности	Расчетные показатели существенны для бухгалтерской (финансовой) отчетности	Допустимые ситуации при оказании услуг по подготовке учетных записей
Показатели существенны	Привлечение работников, не являющихся членами аудиторской группы, для оказания данной услуги	Запрет на проведение аудита	Услуги носят формальный или технический характер
	Получение консультации по данной услуге от внешнего налогового консультанта		Услуги оказываются подразделениям или связанным сторонам заказчика аудита при условии, что аудиторы, предоставляющие такие услуги, не входят в состав аудиторской группы Такие подразделения или связанные стороны совокупно не являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудитор будет выражать мнение Услуги в совокупности являются не существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности такого подразделения или связанной стороны

на достоверность результата проведения оценки объекта оценки, в том числе ограничение круга вопросов, подлежащих выяснению или определению при проведении оценки объекта оценки.

4. Юридическое лицо не вправе заключать договор на проведение оценки с заказчиком в случаях, если оно имеет имущественный интерес в объекте оценки и (или) является аффилированным лицом заказчика, а также в иных случаях, установленных законодательством Российской Федерации.

Кодекс также содержит положения, касающиеся независимости при оказании услуг по оценочной деятельности в случаях, когда аудитор не должен оказывать услуги по оценке заказчику аудита:

- 1) для заказчиков аудита ОЗХС: если оценка существенно влияет на бухгалтерскую (финансовую) отчетность ОЗХС, никакие меры предосторожности не смогут свести возникшую угрозу самоконтроля до приемлемого уровня;
- 2) для заказчиков аудита, не являющиеся ОЗХС: запрет на проведение оценки, если одновременно присутствуют два фактора:
 - оценка оказывает существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
 - подразумевается применение в значительной степени субъективного суждения.

Услуги по налоговому консультированию

Оказание определенных видов услуг заказчикам аудита по налоговому консультированию создает угрозы самоконтроля и заступничества.

Значимость таких угроз зависит от роли аудитора в этом процессе и компетенции работников заказчика аудита в области налогообложения.

1. Составление налоговых деклараций. Услуги по подготовке налоговых деклараций, как правило, основаны на исторической информации. Исторической информацией называются осуществленные в прошлом хозяйственные операции. При этом подразумевается анализ и представление такой информации в соответствии с налоговым законодательством, в том числе на основе прецедентов и правоприменительной практики. Аудитор может проводить консультирование по отражению в налоговых декларациях осуществленных хозяйственных операций и оказывать техническую помощь в составлении отчетности по его налоговым обязательствам.

Поскольку налоговые декларации подлежат проверке или подтверждению налоговыми органами в соответствии с установленным ими порядком, предоставление таких услуг, как правило, не создает угрозы независимости при условии, что руководство заказчика аудита берет на себя ответственность за налоговые декларации, включая учтенные при их составлении значимые суждения.

2. Расчет налогов для целей подготовки учетных записей. Подготовка для заказчика аудита учетных записей в бухгалтерском учете, которые впоследствии будут проверяться аудитором, создает угрозу самоконтроля. К таким услугам относятся расчеты текущих и отложенных налоговых обязательств или активов. Значимость

угрозы будет зависеть от существенности показателей в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Кодекс содержит требования к заказчикам аудита, не являющимся ОЗХС и являющимся ОЗХС. В табл. 7 обобщены требования Кодекса в отношении услуг по расчету налогов для подготовки учетных записей.

3. Налоговое планирование и прочее налоговое консультирование. Налоговое планирование и прочее налоговое консультирование представляют собой широкий спектр услуг, таких как предоставление заказчику аудита консультаций:

- в отношении наиболее эффективного применения налоговых требований;
- по применению нового налогового законодательства.

При оказании таких услуг возникает угроза самоконтроля, если предоставленные аудитором консультации могут существенно повлиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Если предоставляемый совет обеспечен положениями налогового законодательства, которые скорее всего будут иметь решающую силу, или имеет поддержку в правоприменительной практике, то, как правило, угроза независимости не возникает.

4. Помощь при разрешении налоговых споров. При оказании услуг в рамках разрешения налоговых споров угрозы заступничества или самоконтроля могут возникнуть в случаях, когда:

- аудитор представляет интересы заказчика аудита;
- когда налоговые органы уведомили заказчика о том, что они не принимают его аргументов по конкретному вопросу;
- налоговые органы или заказчик аудита передают дело на формальное рассмотрение в судебные инстанции.

5. Услуги по налоговому консультированию, на которые Кодекс налагает запрет.

Обобщим требования Кодекса по оказанию услуг по налоговому консультированию, когда возникает угроза самоконтроля, которая является столь значимой, что никакие меры предосторожности не могут ее устранить или свести до приемлемого уровня, то есть такие услуги оказываться не должны.

При заключении с аудитором договора оказания услуг по налоговому консультированию заказчик аудита должен помнить, что:

- а) при оказании услуг по составлению налоговых деклараций аудитор не должен принимать на себя ответственность за налоговые декларации, включая учтенные при их составлении значимые суждения;
- б) если заказчик аудита является ОЗХС, аудитор не должен осуществлять подготовку расчетов текущих и отложенных налоговых обязательств или активов для заказчика с целью формирования учетных записей в бухгалтерском учете, которые являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности;

в) аудиторская организация не должна предоставлять заказчику аудита услугу по налоговому консультированию, если:

- аудитор имеет разумные основания сомневаться в корректности данного способа учета той или иной хозяйственной операции или ее представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с применимыми требованиями составления этой отчетности;
- последствия следования налоговой консультации будут иметь существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в отношении которой аудитор будет выражать мнение;

г) аудитор не должен оказывать услуги по налоговому консультированию, если они включают защиту заказчика аудита в суде при решении налогового вопроса и величина спорного вопроса является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудитор будет выражать мнение.

Услуги, связанные с внутренним аудитом

Масштаб и цели внутреннего аудита могут значительно различаться и зависят от размера и организационной структуры заказчика аудита и требований его руководства и представителей собственника. В том случае, если аудитор оказывает заказчику услуги по осуществлению внутреннего аудита, главная опасность состоит в том, что при выполнении значительной части функций внутреннего аудита аудитор примет на себя ответственность за выполнение функций руководства заказчика.

Услуги, связанные с внутренним аудитом, которые включают принятие ответственности за выполнение функций руководства заказчика аудита, указаны в табл. 8. Чтобы избежать опасности принятия аудитором ответственности за выполнение функций руководства, руководство заказчика аудита должно принять меры предосторожности.

Важно, чтобы вышеназванные меры предосторожности, которые определяют сферу ответственности руководства заказчика, были предусмотрены условиями договора об оказании аудитором услуг по внутреннему аудиту.

Кроме того, аудитор, оказывающий услуги, связанные с внутренним аудитом, не должен являться членом аудиторской группы.

Услуги, связанные с внутренним аудитом, в отношении которых Кодекс налагает запрет

В следующих случаях при оказании услуг по внутреннему аудиту возникает угроза самоконтроля, которая является столь значимой, что никакие меры предосторожности не могут ее устранить или свести до приемлемого уровня:

- аудитор принимает на себя ответственность за выполнение функций руководства;

Таблица 8. *Функции руководства по внутреннему аудиту*

Функции руководства заказчика аудита	Меры предосторожности, которые должно принять руководство заказчика аудита
Установление принципов внутреннего аудита или стратегии деятельности внутреннего аудита	Назначить компетентных лиц, ответственных за внутренний аудит
Руководство деятельностью службы внутреннего аудита и принятие ответственности за действия работников службы	Утвердить объем и временные рамки услуг, оценить риск возникновения угрозы независимости
Принятие решений в отношении того, какие рекомендации службы внутреннего аудита следует принимать и выполнять	Проводить оценку качества услуг
Предоставление отчета о результатах деятельности службы внутреннего аудита представителям собственника от имени руководства заказчика	Определять, какие рекомендации, полученные в результате услуг, следует принимать и исполнять, а также управлять процессом их исполнения
Выполнение процедур, являющихся частью системы внутреннего контроля, таких как изучение и утверждение изменений в полномочиях сотрудников по доступу к информации	Информировать представителей собственника о значимых выводах и рекомендациях
Принятие ответственности за разработку, внедрение и поддержание средств внутреннего контроля	—

- результаты этих услуг будут использоваться аудитором при проведении внешнего аудита;
- заказчиком аудита является ОЗХС, и услуги относятся к значимым факторам, которые оказывают существенное влияние на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудитор выражает свое мнение.

Услуги, связанные с информационными системами

Оказание услуг, связанных с информационными системами, может создавать угрозу самоконтроля в зависимости от характера услуг и информационных систем. Эти услуги включают разработку или внедрение систем оборудования или программного обеспечения.

Информационные системы делятся на:

- контролирующие и формирующие учетные записи или бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- средства контроля, не связанные с учетными записями.

Ни при каких обстоятельствах при оказании любых услуг, связанных с информационными системами, аудитор не должен принимать ответственность за выполнение функций руководства заказчика аудита.

Очевидно, что угроза независимости для аудитора не возникает в случае разработки или внедрения информационных систем, не связанных с формированием информации для значительной части учетных записей или бухгалтерской (финансовой) отчетности и со средствами контроля за составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Угроза независимости также не возникает, если аудитор оценивает и формирует рекомендации

в отношении информационной системы, разработанной, внедренной или поддерживаемой другим поставщиком услуг или самим заказчиком аудита.

Аудитор не должен оказывать услуги **заказчикам аудита, являющимся ОЗХС**, связанные с информационными системами, если они:

- а) составляют значительную часть средств внутреннего контроля за составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- б) формируют информацию, которая является значимой для учетных записей или составления его бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудитор будет выражать мнение.

Если при оказании услуг **заказчику аудита, не являющемуся ОЗХС**, угроза самоконтроля значима, предоставление таких услуг допускается только при условии принятия мер предосторожности, обеспечивающих признание заказчиком аудита ответственности за принятие решений в отношении:

- а) разработки и внедрения информационной системы;
- б) данных, которые эта система использует или формирует;
- в) внедрения и мониторинга средств контроля.

Услуги, связанные с судебными разбирательствами

Услуги заказчику аудита, связанные с судебными разбирательствами, могут включать такие виды работ, как;

- выражение экспертного мнения;
- расчет ущербов или других числовых значений, которые могут определять размер причитающихся возмещений к получению и к уплате в результате судебного разбирательства;

- оказание содействия в управлении документооборотом или в поиске и выборке документов в связи с судебным разбирательством.

Такие услуги могут приводить к возникновению угроз самоконтроля или заступничества.

Особое внимание следует обращать на услуги, при выполнении которых предусматривается, что для целей судебного разбирательства необходимо провести оценку ущербов или иных числовых значений, влияющих на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение. В этом случае следует руководствоваться положениями Кодекса об услугах по оценке (см. раздел «Оценочная деятельность»).

Юридические услуги

Предоставление аудитором юридических услуг, содействующих заказчику аудита в осуществлении хозяйственных операций (например, сопровождение договоров, юридическое консультирование, юридическая экспертиза и реструктуризация), может создавать угрозы самоконтроля.

Кодекс не допускает назначения аудитора на должность главного советника по юридическим вопросам заказчика аудита, так как создаются настолько значимые угрозы заступничества и самоконтроля, что никакие меры предосторожности не смогут свести их до приемлемого уровня.

При оказании юридических услуг предполагается участие аудитора в юридических спорах или в судебных разбирательствах в роли защитника заказчика аудита. Если при этом спорные суммы являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудитор будет выражать мнение, угрозы заступничества и самоконтроля являются настолько значимыми, что никакие меры предосторожности не смогут устранить их или свести до приемлемого уровня, то есть аудитор не должен оказывать такие услуги заказчику.

Услуги по найму персонала

Предоставление заказчику аудита услуг по найму персонала может создавать угрозы личной заинтересованности, близкого знакомства или шантажа. Значимость такой угрозы в значительной степени зависит от уровня вакантной должности.

Ни при каких обстоятельствах аудитор не должен принимать решение о найме – оно должно приниматься заказчиком аудита, а также не должен выступать в роли лица, ведущего переговоры от имени заказчика.

Аудитор может оказывать услуги по найму в форме:

- проверки профессиональных квалификационных требований претендентов на вакантную должность;
- их интервьюирование;

- консультирование в отношении их профессиональной компетентности на предмет соответствия должности для выполнения обязанностей в финансово-учетном секторе, административном или во внутреннем аудите.

Дополнительные ограничения предусмотрены Кодексом для **заказчиков аудита, являющихся ОЗХС**. Они состоят в том, что аудитор не должен предоставлять услуги такому заказчику в поиске кандидатов или проверку рекомендаций кандидатов на должность:

- руководителя заказчика или иного должностного лица с управленческими функциями; или
- позволяющую оказывать значительное влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета или на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение.

Услуги, связанные с корпоративными финансами

Предоставление услуг, связанных с корпоративными финансами, может создавать угрозы заступничества и самоконтроля. К таким услугам относятся:

- содействие заказчику в разработке корпоративной стратегии;
- определение возможных объектов инвестиций или приобретения;
- консультации по операциям продажи и иного отчуждения;
- содействие в сделках по привлечению финансирования;
- предоставление консультаций по реструктуризации.

Оказание таких услуг возможно только при привлечении для предоставления таких услуг работников, не являющихся членами аудиторской группы.

Кодекс предусматривает случаи, когда возникшие угрозы самоконтроля и заступничества окажутся настолько значимыми, что никакие меры предосторожности не смогут свести их до приемлемого уровня:

- угроза самоконтроля – исход консультации по корпоративным финансам зависит от конкретного способа учета той или иной хозяйственной операции или ее представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности, и при этом:
 - а) аудитор имеет разумные основания сомневаться в корректности такого способа учета или представления в соответствии с применимыми требованиями составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - б) последствия следования консультации по корпоративному финансированию окажут существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение;
- угроза заступничества – консультирование по продвижению акций заказчика аудита на рынке, сделкам с ними или с их размещением.

Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики профессиональными бухгалтерами, работающими в организациях

Общие положения

Профессиональные бухгалтеры в организациях могут выполнять различные функции, в частности:

- выполнять функции руководства организации;
- быть ответственными за обеспечение эффективности финансового менеджмента;
- предоставлять компетентные консультации в отношении различных связанных с бизнесом вопросов, например, в качестве внутренних аудиторов;
- быть штатными сотрудниками или аутсорсерами, выполняющими функции ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (главный бухгалтер, бухгалтер);
- выполнять другую работу для одной или более организаций.

Для обеспечения требований достоверного представления данных о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимых пользователям этой отчетности для принятия экономических решений, профессиональный бухгалтер в организации должен соблюдать этические принципы: быть *честным, объективным и профессионально* выполнять свои обязанности.

Этические обязанности профессионального бухгалтера в организации должны им соблюдаться независимо от правовой формы отношений с организацией-работодателем.

Профессиональный бухгалтер в организации несет ответственность за свои действия перед организацией-работодателем при достижении ею законных целей.

Примеры обстоятельств, создающие угрозы

Виды угроз	Примеры обстоятельств
Угроза личной заинтересованности	- наличие финансового интереса в организации-работодателе, получение займа или гарантии; - участие в соглашениях с организацией-работодателем о получении мотивирующих компенсаций; - ненадлежащее использование корпоративных активов в личных целях; - беспокойство по поводу гарантии занятости; - коммерческое давление извне организации-работодателя
Угроза самоконтроля	принятие решения о принципах бухгалтерского учета при объединении компаний после выполнения технико-экономического обоснования такого объединения
Угроза заступничества	продвижение позиции организации на рынке, сопровождающееся заявлениями, которые являются ложными или вводящими в заблуждение
Угроза близкого знакомства	- влияние на финансовую отчетность организации члена семьи или близкого родственника, принимающего управленческие решения; - длительные деловые контакты, влияющие на деловые решения; - принятие подарка или услуг на льготной основе, при условии, что их стоимость не является несущественной
Угроза шантажа	- увольнение или замена профессионального бухгалтера в организации или члена его семьи или близких родственников в результате разногласий по вопросам применения принципа бухгалтерского учета или способа представления финансовой информации; - наличие руководящего лица, пытающегося влиять на принятие решения, например, относительно стоимости контрактов или применения принципа бухгалтерского учета

Выполняя функции руководства, профессиональный бухгалтер в организации может оказывать важное влияние на создание в организации культуры, основанной на этике, подчеркивающей важность для высшего руководства этического поведения.

Угрозы основным принципам этики при осуществлении профессиональным бухгалтером деятельности в организации

Профессиональный бухгалтер в организации не должен сознательно участвовать в бизнесе, занятости или деятельности, которые создают или могли бы создать угрозы честности, объективности или хорошей репутации профессии и, в результате, были бы несовместимы с основными принципами этики.

Меры предосторожности, которые могут устранить или снизить угрозы до приемлемого уровня

Меры предосторожности, созданные профессией, законодательством или регулированием, являются одинаковыми как для публично практикующих профессиональных бухгалтеров, так и для профессиональных бухгалтеров в организации и рассмотрены в статье «Основные принципы этики и концептуальный подход к их соблюдению» («Вестник профессиональных бухгалтеров, 2014, № 1, с. 5).

Меры предосторожности в рабочей среде организации-работодателя включают:

- а) корпоративные системы надзора или другие структуры;
- б) корпоративная этика и профессиональное поведение;
- в) процедуры найма сотрудников, акцентирующие внимание на важности найма высококвалифицированного персонала;
- г) сильный внутренний контроль;
- д) надлежащие дисциплинарные меры;
- е) руководство, которое подчеркивает важность этического поведения и ожидает, что сотрудники будут соблюдать этические нормы;
- ж) политика и процедуры проведения контроля и мониторинга качества работы сотрудников;
- з) своевременное ознакомление всех сотрудников с политикой и процедурами, включая любые их изменения, а также проведение обучения в отношении этой политики и процедур;
- и) политика и процедуры, позволяющие сотрудникам сообщать высшему руководству о любых этических проблемах без страха подвергнуться наказанию;
- к) консультирование с другим профессиональным бухгалтером.

Потенциальные конфликты

При осуществлении деятельности профессионального бухгалтера в организации-работодателе

возможны ситуации, когда его должностные обязанности вступают в конфликт с обязательствами в отношении соблюдения основных принципов этики. Профессиональный бухгалтер в организации должен поддерживать законные и этические цели, установленные работодателем, а также соблюдать правила и процедуры, направленные на их выполнение. Однако если возникает угроза соблюдению основных принципов этики, необходимо принять соответствующие меры предосторожности.

Профессиональный бухгалтер может испытывать давление, которое вынуждает действовать или вести себя таким образом, что может возникнуть прямая или косвенная угроза нарушению основных принципов этики. Такое давление может быть явным или неявным и может оказываться:

- непосредственным руководителем;
- старшим звеном менеджмента;
- директором;
- другим лицом.

Целью оказания давления является заставить профессионального бухгалтера:

- а) действовать в противоречии с требованиями законов или нормативных правовых актов;
- б) действовать в противоречии с техническими или профессиональными стандартами;
- в) способствовать неэтичной или противозаконной стратегии получения доходов;
- г) лгать или иным способом вводить в заблуждение (в том числе храня молчание) аудиторов организации-работодателя или регулирующие органы;
- д) фальсифицировать:
 - финансовую отчетность;
 - налоговые показатели;
 - отчетность, требуемую органами, регулирующими порядок обращения ценных бумаг.

Меры предосторожности при наличии конфликтов

Если угрозы, возникающие вследствие такого давления (например, угрозы шантажа), оценены как значимые, следует принять меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня. Примеры мер предосторожности включают:

- а) получение консультации в самой организации, у независимого профессионального юриста или в ИПБ России;
- б) применение имеющихся в организации официальных процедур для разрешения споров.

Подготовка и представление информации

Профессиональные бухгалтеры в организации, как правило, принимают участие в подготовке и представлении информации, которая может быть опубликована или использована другими лицами как внутри, так и вне организации-работодателя.

Такая информация может включать:

- финансовую или управленческую информацию, например, прогнозы и бюджеты;
- финансовую отчетность;
- обсуждение и анализ вопросов управления;
- письмо-представление руководства аудиторам, представляемое аудиторам в ходе проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Профессиональный бухгалтер в организации должен подготовить или представить такую информацию *честно, беспристрастно и в соответствии с профессиональными стандартами* так, чтобы информация была понятна в соответствующем контексте.

Угрозы нарушения основных принципов и меры предосторожности при подготовке и представлении информации

Профессиональный бухгалтер в организации может находиться под давлением обстоятельств (внешних либо вызванных возможностью личной выгоды), вынуждающих его участвовать в подготовке информации, которая вводит в заблуждение, или стать причастным к такой информации вследствие действий других лиц.

Тогда возникают *угрозы личной заинтересованности или шантажа*, которые подвергают опасности *принципы объективности или профессиональной компетентности и должной тщательности*.

После оценки угроз при необходимости должны быть приняты меры предосторожности. Мерами предосторожности для устранения угроз или снижения до приемлемого уровня являются консультации с:

- руководителями организации-работодателя;
- комитетом по аудиту;
- лицами, наделенными управленческими функциями;
- ИПБ России.

При невозможности снизить угрозу до приемлемого уровня профессиональный бухгалтер в организации должен отказаться формировать информацию, вводящую в заблуждение.

Профессиональная компетентность

Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности относится к основным и требует, чтобы профессиональный бухгалтер в организации выполнял только те задачи, для выполнения которых обладает достаточной подготовкой и опытом или может их приобрести.

Принцип профессионального поведения предусматривает, что профессиональный бухгалтер не должен преднамеренно вводить в заблуждение работодателя относительно уровня квалификации или имеющегося опыта.

Угрозы основному принципу профессиональной компетентности и меры предосторожности

В практике могут сложиться обстоятельства, которые создают угрозу невыполнения обязанностей *на должном уровне профессиональной компетентности и должной тщательности*. Кодекс к таким обстоятельствам относит:

- недостаток времени для надлежащего выполнения или завершения соответствующих обязанностей;
- неполную, ограниченную или несоответствующую информацию для выполнения обязанностей надлежащим образом;
- недостаток опыта, обучения и (или) образования;
- несоответствующие ресурсы для надлежащего исполнения обязанностей.

Если угроза значима, следует принять меры предосторожности для устранения угрозы или снижения ее до приемлемого уровня, например:

- а) получение необходимых консультаций или обучения;
- б) наличие достаточного времени для должного выполнения соответствующих обязанностей;
- в) получение помощи от компетентных специалистов;
- г) проведение необходимых консультаций с:
 - руководителями организации-работодателя;
 - независимыми экспертами;
 - соответствующими профессиональными организациями.

При невозможности устранения угроз или снижения до приемлемого уровня должен быть рассмотрен вопрос об отказе от выполнения таких обязанностей. При принятии решения необходимо ясно изложить причины.

Финансовая заинтересованность

Некоторые примеры обстоятельств, которые создают *угрозы личной заинтересованности* и связаны с *финансовой заинтересованностью* профессионального бухгалтера в организации, уже рассматривались в Общих положениях настоящего раздела. Но этими примерами не исчерпывается перечень таких обстоятельств.

Кроме самого профессионального бухгалтера, *финансовая заинтересованность* может быть у членов семьи или близких родственников. Если вопрос касается членов семьи или близких родственников, то помимо *угрозы личной заинтересованности в отношении принципа объективности* также может возникнуть *угроза конфиденциальности*. Например, такие угрозы могут возникнуть при наличии мотива и возможности манипулировать информацией, которая влияет на курс ценных бумаг, с целью получить финансовую выгоду.

Кодекс дает также следующие примеры обстоятельств, при которых может возникнуть угроза

личной заинтересованности при наличии финансового интереса у профессионального бухгалтера в организации, члена его семьи или близкого родственника:

- а) наличие прямой или косвенной финансовой заинтересованности в организации-работодателе и степень этой заинтересованности таковы, что могут непосредственно влиять на решения, принимаемые профессиональным бухгалтером в организации (то есть заинтересованность существенна);
- б) зависимость поощрительной премии от прибыли, при этом на величину этой премии могут непосредственно влиять решения, принятые профессиональным бухгалтером в организации;
- в) владение, прямое или косвенное, вариантами акций (опционами) организации-работодателя, ценность которых зависит от принимаемых им решений;
- г) владение, прямое или косвенное, вариантами акций (опционами) организации-работодателя, которые являются конвертируемыми или в ближайшее время будут конвертироваться; или
- д) наличие права на варианты акций (опционы) организации-работодателя или премии с учетом качества работы, если определенные цели достигнуты.

Меры предосторожности при наличии финансовой заинтересованности

Оценка значимости *финансовой заинтересованности* включает характер этой заинтересованности и определения того, является ли она прямой или косвенной. Значимость или ценность *финансовой заинтересованности* определяется каждым человеком субъективно в зависимости от личных обстоятельств.

Примеры мер предосторожности, в частности, включают политику и процедуры, принятые организацией в отношении:

- а) независимых членов руководства, определяющих размер вознаграждения высшего руководства;
- б) раскрытия информации о получении значимых акций лицами, наделенными управленческими полномочиями;
- в) процедур внутреннего и внешнего контроля;
- е) регулирования в отношении использования инсайдерской информации.

Кодекс налагает запрет на манипулирование профессиональным бухгалтером в организации доступной ему информацией или использованием конфиденциальной информации в личных целях.

Вознаграждение (поощрение)

1. Получение предложений. Профессиональному бухгалтеру в организации, члену его семьи или близкому родственнику может поступить предложение о вознаграждении. Вознаграждения могут иметь различные формы, например:

- подарки;

- гостеприимство;
- льготы;
- неприемлемые призывы к дружбе или лояльности.

Подобное вознаграждение может предлагаться с целью принуждения профессионального бухгалтера к недобросовестному исполнению своих обязанностей или принятию неадекватных решений. Очевидно, что создается угроза нарушения принципов объективности или конфиденциальности. Кроме того, если профессиональный бухгалтер принимает такое предложение публично, возникает также угроза шантажа, при этом наносится ущерб репутации профессионального бухгалтера, члена его семьи или близкого родственника.

Кодекс предлагает дополнительные меры предосторожности вследствие самого факта такого предложения, даже если при принятии предложенного вознаграждения не возникает явных немедленных или потенциальных угроз нарушению основных принципов этики. Профессиональный бухгалтер должен определить, следует ли ему предпринять одно или более из следующих действий:

- а) немедленно информировать руководство или других уполномоченных лиц организации-работодателя при поступлении таких предложений;
- б) сообщить членам своей семьи или близким родственникам о возможности возникновения таких угроз и принятии необходимых мер предосторожности;
- г) информировать руководство высшего звена, если члены семьи или близкие родственники являются сотрудниками конкурентов или потенциальными поставщиками организации.

2. Предложения, исходящие от профессионального бухгалтера в организации. Профессиональный бухгалтер в организации не должен предлагать вознаграждение с целью оказать влияние на профессиональное суждение третьего лица.

Профессиональный бухгалтер в организации может быть в ситуации, когда от него ожидается предложение вознаграждения или он подвергается давлению, вынуждающему его предложить вознаграждение с целью повлиять на суждение или процесс принятия решений лица или организации или для получения конфиденциальной информации. Такое давление может:

- 1) исходить со стороны организации-работодателя, например, от коллеги или руководителя. В этом случае профессиональный бухгалтер должен следовать положениям и рекомендациям Кодекса по разрешению этических конфликтов.
- 2) оказываться извне лицом или организацией, предлагающей действия или деловые решения, выгодные для организации-работодателя, но которые могут неблагоприятно сказаться на выполнении профессиональным бухгалтером своих обязанностей.

Проверь себя

Предлагаем вниманию читателей тесты, которые помогут проверить знания в сфере профессиональных ценностей и этики.

1. Какой основной принцип определяется как «Не допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов или неуместное влияние других лиц могли повлиять на профессиональные или деловые суждения»:

- а) честность;
- б) объективность;
- в) профессиональное поведение.

2. Кодекс устанавливает:

- а) все возможные ситуации, которые создают угрозы основным принципам;
- б) методы оценки значимости угроз;
- в) концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики.

3. При оценке значимости угроз профессиональный бухгалтер должен принимать во внимание:

- а) количественные факторы;
- б) качественные факторы;
- в) качественные и количественные факторы.

4. Профессиональный бухгалтер продвигает позицию заказчика услуг или работодателя до такой степени, что объективность этого профессионального бухгалтера может находиться под угрозой. Какая при этом возникает угроза:

- а) заступничества;
- б) близкого знакомства;
- в) самоконтроля.

5. Какой основной принцип может быть нарушен при разрешении этического конфликта, если профессиональный бухгалтер обращается за юридической консультацией:

- а) профессионального поведения;
- б) конфиденциальности;
- в) честности.

6. В каких случаях профессиональный бухгалтер должен раскрывать конфиденциальную информацию:

- а) при сообщении уполномоченным государственным органам ставших известными профессиональному бухгалтеру фактов нарушения законодательства;
- б) внутри своей организации;

в) конфиденциальная информация не должна раскрываться ни при каких обстоятельствах.

7. Термин «публично практикующий профессиональный бухгалтер» относится:

- а) к профессиональным бухгалтерам независимо от вида услуг (аудит, налогообложение, консалтинг, аутсорсинг), работающий в организации, оказывающий профессиональные услуги;
- б) только к аудиторам;
- в) ко всем профессиональным бухгалтерам без исключения.

8. Какая угроза возникает, если близкий родственник или член семьи участника рабочей группы является сотрудником заказчика услуг в должности, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет задания:

- а) честности;
- б) близкого знакомства;
- в) профессионального поведения.

9. Может ли факт того, что аудитор восстанавливал учет в организации, повлиять на объективность аудитора при проведении аудита:

- а) нет;
- б) да;
- в) только в случае аудита ОЗХС.

10. Какую угрозу может содержать назначение низкого гонорара за услуги?

- а) профессионального поведения;
- б) профессиональной компетентности и должной тщательности;
- в) честности.

11. Аудиторская организация оказывала услуги заказчику аудита по восстановлению бухгалтерского учета. В каком случае эта аудиторская организация может проводить аудит у заказчика за отчетный период:

- а) в любом случае;
- б) если услуга оказывалась более чем 3 года назад;
- в) если услуга оказывалась в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита.

12. Какие организации относятся к ОЗХС:

- а) коммерческие любой организационно-правовой формы;
- б) коммерческие и некоммерческие;
- в) в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%.

13. Является ли негосударственный пенсионный фонд связанной стороной организации, если он действует в интересах данной организации и другой, являющейся связанной стороной этой организации:

- а) да;
- б) нет.

14. Угрозу независимости для публично практикующего профессионального бухгалтера создает:

- а) только прямая финансовая заинтересованность;
- б) прямая и косвенная финансовая заинтересованность;
- в) прямая и существенная косвенная финансовая заинтересованность.

15. Какая сумма, полученная аудитором от заказчика аудита ОЗХС и его связанных сторон, считается значимой:

- а) если в течение двух лет подряд общая сумма вознаграждений от него составляет более 15% общей суммы вознаграждений этого аудитора;
- б) если сумма, полученная за проведенный аудит отчетного периода, составляет не менее 20% общей суммы вознаграждений этого аудитора;
- в) если сумма, полученная за проведенный аудит отчетного периода составляет не менее 15% общей суммы вознаграждений этого аудитора.

16. Какие меры предосторожности могут снизить угрозу независимости для аудиторской организации, если есть значимая финансовая заинтересованность:

- а) получение консультации юриста;
- б) проведение независимой обзорной проверки проведенного аудита;
- в) никакие.

17. У аудитора в бухгалтерии организации, в которой он проводит аудит, работает родственник. Кто из родственников не входит в перечень родства, предусмотренный законом «Об аудиторской деятельности», не позволяющий ему проводить аудит в этой организации:

- а) сестра супруга;
- б) брат отца;
- в) сын супруга от предыдущего брака.

18. В каком случае при составлении аудитором налоговых деклараций для заказчика аудита возникает угроза независимости:

- а) никогда;
- б) руководство заказчика аудита берет на себя ответственность за налоговые декларации;
- в) ответственность за налоговые декларации берет на себя аудитор.

19. В каком случае аудитор, оказывающий услуги по внутреннему аудиту заказчику, может проводить аудит у заказчика услуг:

- а) если аудитор принимает решения в отношении того, какие рекомендации службы внутреннего аудита следует выполнять;
- б) решения в отношении того, какие рекомендации службы внутреннего аудита следует выполнять, принимает руководство;
- в) аудитор, оказывающий услуги по внутреннему аудиту, не должен проводить аудит ни при каких обстоятельствах.

20. Профессиональный бухгалтер работает в организации. Корпоративная этика и профессиональное поведение является мерой предосторожности, которая может устранить или снизить угрозы до приемлемого уровня:

- а) созданная профессией, законодательством или регулированием;
- б) обусловленная рабочей средой;
- в) мерой предосторожности не является.

*Составитель Т.Н. Иванова,
методолог ИПБ России*

Ключ к тесту

Номер вопроса	Правильный ответ	Номер вопроса	Правильный ответ
1	Б	11	Б
2	В	12	В
3	В	13	А
4	А	14	В
5	Б	15	А
6	А	16	В
7	А	17	Б
8	Б	18	В
9	Б	19	Б
10	Б	20	Б

Данил Александрович Прокопович, председатель комитета по МСФО ИПБ России, ACCA, CGA, CIPA, канд. экон. наук, аудитор, член Национального совета по стандартам финансовой отчетности Фонда ИСФО, партнер Национальной аудиторской корпорации

Резервирование расходов на аудит и другие начисления в финансовой отчетности по МСФО

При составлении и аудите финансовой отчетности по МСФО важным вопросом является не только полнота, но и обоснованность признания обязательств. Зачастую практика уходит далеко от требований самих стандартов, происходит излишнее признание расходов и обязательств, что влияет на качество самой отчетности. В статье осмысливаются применяемые подходы по начислению обязательств на предмет соответствия принципам МСФО.

В силу человеческой природы в бухгалтерской профессии, как и во всех других, велика сила традиции. До сих пор можно встретить организации, которые по собственному усмотрению или по настоянию аудиторов при составлении финансовой отчетности по МСФО начисляют расходы и обязательства (или резервы) в отношении предстоящего аудита данной отчетности, который будет проводиться в начале следующего года.

Если спросить, зачем это делается, в ответ обычно получаем такие аргументы:

- а) «всегда так делали, надо соблюдать преемственность»;
- б) «предстоящий аудит относится к отчетности этого года, значит надо соблюдать принцип соответствия или начисления».

К сожалению, такой подход является весьма характерным примером закостенелой и распространенной практики необоснованного признания начисленных обязательств (accruals), которая происходит из неверного понимания смысла обязательств и логики применяющегося в МСФО метода начисления.

Надо сказать, что в текстах МСФО прослеживается абсолютно четкая позиция по данной проблеме и разработчикам стандартов периодически приходится обращаться к ее освещению. Например, из недавних документов, в которых она рассматривается, можно вспомнить Разъяснение КРМФО (IFRIC) 21 «Обязательные платежи» и Дискуссионный документ «Внесение изменений в Концептуальные основы финансовой отчетности».

Удивительно, но на практике данная позиция до сих пор не всегда находит должное понимание среди бухгалтеров и аудиторов, работающих с отчетностью по МСФО, и вызывает разногласия. Именно поэтому важно в ней разобраться, чтобы поставить все точки над «и».

Метод начисления, расходы и обязательства

Применяемый при составлении отчетности по МСФО метод начисления означает, что воздействие операций, других событий и обстоятельств на экономические ресурсы отчитывающейся компании и требования к ней должны отражаться в тех периодах, в которых такое воздействие произошло, даже если соответствующие денежные поступления и платежи происходят в других периодах. Это следует из Концептуальных основ финансовой отчетности.

Отчасти метод начисления соотносится с распространенным ранее принципом соответствия доходов и расходов, но лишь отчасти. Понесенные или ожидаемые будущие затраты или платежи относятся в расходы тех или иных отчетных периодов не путем какого-то умозрительного распределения, а только посредством признания и прекращения признания соответствующих активов и обязательств¹. Это важный нюанс, который лежит в основе всех стандартов и разъяснений МСФО. То есть в рассматриваемой ситуации признание расхода может происходить только как следствие признания обязательства.

В текущей редакции Концептуальных основ финансовой отчетности (1989 года) обязательство определяется как существующая обязанность организации, возникающая в результате прошлых событий, урегулирование которой приведет к оттоку из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды. Обязательства могут быть как юридическими (то есть существующими вследствие договора или закона), так и вмененными

¹ Подробнее об этом читайте в статье Д.А. Прокоповича «Основопологающие допущения при составлении финансовой отчетности» // «Вестник профессиональных бухгалтеров», 2012, № 2. – Примеч. ред.

или фактическими (возникающими из нормальной деловой практики, заявленной политики компании, обычая и желания поддерживать хорошие деловые отношения или действовать по справедливости).

Но в любом случае подчеркивается, что необходимой характеристикой обязательства является наличие у организации существующей или текущей обязанности (present obligation), которая возникает вследствие операций или других событий прошедших периодов. То есть наличие у организации обязательства должно быть обусловлено уже свершившимся событием (обязывающим событием) и не должно зависеть от каких-либо условий в будущем¹.

МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» содержит подробные разъяснения того, какие обязательства можно считать текущими и возникшими в результате прошлых событий.

Дальнейшее развитие определения обязательства

На данной характеристике обязательства также делается акцент в Дискуссионном документе по изменениям Концептуальных основ финансовой отчетности (опубликованном в июле 2013 года)². В частности, в определении обязательства предлагается:

- сохранить слово «существующее» (present), чтобы подчеркнуть, что при идентификации обязательства ключевым вопросом является его наличие на отчетную дату;
- сохранить фразу «в результате прошлых событий», чтобы отразить важность учета прошлых операций или других событий, в результате которых возникает обязательство.

В Дискуссионном документе, кроме того, предлагается добавить разъяснение понятия «существующая обязанность». При этом один из предлагаемых для обсуждения вариантов даже несколько сужает понятие «существующей обязанности», исключая такие обязательства, исполнения которых организация могла бы избежать хотя бы гипотетически.

Начисленные и оценочные обязательства

Оценочные обязательства (provisions), о которых идет речь в МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», представляют собой частный случай обязательств, которые отличаются только тем, что по ним не определяется точная сумма или время исполнения.

Начисленные обязательства или начисления (accruals), столь распространенные в мировой практике финансового учета, строго говоря, в МСФО не имеют специального определения, являются прямым следствием метода начисления и полностью подчиняются принципам определения и признания обязательств. Причем, как представляется, причина использования начислений и выделения такого рабочего термина скорее техническая: если компания имеет на отчетную дату существующее

обязательство перед контрагентом, возникшее в результате прошлых событий, но контрагент не предъявил соответствующих требований, то организация, руководствуясь принципами достоверного представления (принципом полноты и другими), должна начислить и признать такое обязательство. То есть от обычного обязательства начисление отличается лишь тем, что организация его должна самостоятельно рассчитать и отразить, независимо от поступления требования от контрагента.

Таким образом (опуская второй вариант признания расходов в результате уменьшения активов, который в настоящий момент мы не рассматриваем), только появление существующего обязательства (хотя бы и начисленного или оценочного), возникшего в результате прошлых событий, может привести к признанию расходов.

Начисление расходов на аудит отчетности

Если организация получает услуги от третьей стороны, то у нее возникает обязанность оплатить стоимость услуг либо по мере их оказания, либо когда они полностью оказаны (в зависимости от специфики услуг и условий соглашения). В любых других случаях у стороны, оказывающей услуги, не возникает права требования оплаты за ее услуги. Даже если заключенный договор предусматривает предоплату, у организации-заказчика не возникает существующей обязанности по оплате при условии, что договор является расторгаемым без дополнительных обременений для заказчика (в этом случае у заказчика при перечислении денег возникает только актив в виде выданного аванса).

Это утверждение справедливо и для аудиторских услуг. Обязанность по их оплате возникает либо когда они полностью оказаны, либо по мере завершения определенных этапов (если такое предусмотрено договором).

То есть на отчетную дату у организации-заказчика аудиторских услуг максимум, что может быть признано, – это обязательства по оплате уже оказанных услуг и соответствующие расходы на сумму, которая по условиям договора или в соответствии со сложившейся практикой должна быть заплачена аудитору при расторжении с ним договора.

Как правило, по состоянию на отчетную дату услуги по аудиту отчетности не бывают оказаны полностью. Поэтому признание обязательств (или резервов) и расходов в размере полной стоимости таких услуг не является оправданным, исходя из изложенного выше раскрытия понятия обязательства, предусмотренного в МСФО.

¹Подробнее об этом читайте в статье Д.А. Прокоповича «Элементы финансовой отчетности» // «Вестник профессиональных бухгалтеров», 2012, № 2. – Примеч. ред.

²Подробнее об этом читайте в статье Д.А. Прокоповича «Обзор планируемых изменений в Концептуальные основы составления финансовой отчетности по МСФО» // «Вестник профессиональных бухгалтеров», 2013, № 5. – Примеч. ред.

Представляется, что в свете такого объяснения всякие аргументы в пользу начисления или резервирования расходов на аудит теряют смысл. Если для организации-заказчика договор не является обременительным (в понимании МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»), то обязательства по оплате еще неполученных услуг в отчетности по МСФО признавать нельзя.

События после отчетной даты

Некоторые специалисты могут воспользоваться понятием событий после отчетной даты, чтобы оправдать практику начисления расходов на аудит отчетности, апеллируя к тому, что на дату подписания отчетности аудиторские услуги, как правило, уже бывают оказанными.

На это следует возразить, что предусмотренный в МСФО учет событий после отчетной даты полностью советует методу начисления и реализует его логику, внося разграничения между корректируемыми и не корректируемыми событиями с тем, чтобы более точно распределить результаты произошедших событий между отчетными периодами, в которых они произошли.

Согласно МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода», события после отчетной даты, свидетельствующие о возникновении новых условий, являются некорректирующими и не должны влиять на отражение в отчетности активов и обязательств, существующих на отчетную дату.

Очевидно, что факт оказания услуги после отчетной даты является новым (некорректирующим) событием и создает новые условия, в которых у организации-заказчика возникает обязательство по оплате полученных услуг (или их части). Соответственно, результаты такого события должны отражаться уже в следующем периоде. Это относится не только к аудиторским, но и к любым другим услугам, равно как и к поставкам товаров.

Расходы на аудит как обязательный платеж

Не секрет, что некоторые масштабно мыслящие бизнесмены и менеджеры (особенно в странах с развитой практикой обязательного аудита) воспринимают аудит как неизбежную формальную процедуру по итогам каждого года, требуемую законодательством для продолжения деятельности, а расходы на аудит – как некий обязательный ежегодный платеж, сродни налогу или сбору. В этом контексте может показаться оправданной практика начисления в конце года определенной суммы предстоящей обязательной выплаты, относящейся к данному отчетному периоду.

Но даже рассмотрение по аналогии с ежегодными сборами или налогами не позволяет в отчетности по МСФО признавать обязательство до наступления обязывающего события.

Так, в Разъяснении КРМФО (IFRIC) 21 «Обязательные платежи» специально разбирается подход к учету обязательных платежей, установленных государством, даются пояснения и примеры, что можно считать обязывающими событиями. В частности, устанавливается, что обязательство по уплате обязательных платежей должно признаваться:

- а) либо в фиксированный момент времени, когда организация становится обязанной заплатить;
- б) либо в течение периода времени по мере того, как достигаются параметры деятельности, на основе которых определяется величина обязательного платежа.

То есть, если организации становится обязанной заплатить какой-либо налог или сбор только при наступлении определенной даты (независимо от других условий), она не должна признавать обязательство и соответствующие затраты до наступления этой даты. Таким образом, в контексте предлагаемой аналогии обязательство по оплате стоимости аудиторских услуг не должно признаваться до момента возникновения соответствующей обязанности.

Соображения экономической необходимости и непрерывности деятельности

Другие специалисты обращают внимание на предопределенность осуществления предстоящих расходов на аудит, чтобы обосновать практику их резервирования. Суть таких доводов сводится к тому, что аудит отчетности за отчетный год необходим и зачастую фактически является условием продолжения деятельности организации (например, для пролонгации жизненно важных кредитов, для выполнения требований по размещению ценных бумаг или по различным другим причинам). И поскольку отчетность составляется на основе допущения о непрерывности деятельности, следует считать такие расходы неизбежными.

Но такой аргумент также не соответствует принципам, предусмотренным в МСФО. В том же Разъяснении КРМФО (IFRIC) 21 «Обязательные платежи» устанавливается, что:

- экономическая необходимость в продолжении деятельности организации в будущем не приводит к возникновению обязательства, подлежащего исполнению вследствие осуществления деятельности в будущем;
- составление финансовой отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности не подразумевает наличия у организации существующего обязательства в отношении уплаты обязательного платежа, подлежащего исполнению вследствие осуществления деятельности в будущем периоде.

Позиция, что экономическая необходимость сама по себе не создает обязательства, получает

развитие и в Дискуссионном документе по изменениям Концептуальных основ финансовой отчетности (опубликованном в июле 2013 года), в котором предлагается снабдить ее дополнительными пояснениями.

Примеры других начислений

Чтобы проиллюстрировать предлагаемую схему рассуждений, приведем примеры ситуаций, когда начисление обязательства является оправданным в связи с наступлением обязывающего события.

1. Отчитывающаяся организация в последнем месяце отчетного года (в декабре) получила услуги юриста, причем услуги действительно были полностью оказаны, но юрист в этом месяце счет к оплате не предъявил (прислал его в январе следующего года). В данном случае будет оправданно признать обязательство в корреспонденции с затратами, поскольку обязывающее событие – оказание услуги – произошло, и независимо от даты предъявления счета к оплате организация уже имеет текущее обязательство.
2. Отчитывающаяся организация заключила договор с телевизионной компанией, по которому получает рекламные услуги в объеме 60 минут рекламного времени по согласованному графику. Определенная в договоре стоимость услуг подлежит оплате после оказания всего объема услуг. На отчетную дату рекламные услуги были оказаны в объеме 20 минут. В данном случае можно констатировать, что у отчитывающейся организации на отчетную дату возникла обязанность оплатить полученные услуги в объеме 20 минут. Соответственно, на отчетную дату необходимо признать обязательства и затраты в размере 20/60 стоимости услуг по договору.
3. В соответствии с имеющимся договором со страховой компанией, отчитывающаяся организация в течение отчетного года получала услуги по страховой защите от определенного рода рисков. Если такие услуги не были оплачены авансом, то на отчетную дату у организации возникает обязательство по оплате услуг, полученных к этой дате. Так как оказание услуг по страхованию, как правило, происходит с течением времени, то отчитывающаяся организация должна самостоятельно рассчитать и начислить обязательство (например, пропорционально дням), даже если страховая компания не выставила соответствующих счетов.
4. Отчитывающаяся организация своими действиями наносит ущерб окружающей среде. Существуют законодательное требование и правоприменительная практика, которые обязывают организацию нанесенный ущерб устранять. Сам факт нанесения ущерба (в условиях наличия соответствующего законодательства) является обязывающим событием, которое обуславливает возникновение обязательства по устранению ущерба. В данном случае, согласно МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные

активы», следует начислить обязательство (или оценочное обязательство) в наименьшей сумме, необходимой для погашения этого обязательства.

5. По имеющимся соглашениям, отчитывающаяся организация предоставляет покупателям бонусы (в виде денежных выплат) за каждую единицу приобретенной продукции. Приобретение покупателями каждой единицы продукции является обязывающим событием, которое создает у покупателей право требования, а у отчитывающейся организации обязательство по выплате соответствующей суммы бонусов.
6. Применимое законодательство требует, чтобы отчитывающаяся организация отчислила по итогам года определенный процент от выручки в целевой фонд (например, фонд по утилизации отходов) независимо от того, будет ли она продолжать свою деятельность. В этом случае получение каждого рубля выручки является обязывающим событием, которое создает у организации обязательства по выплате установленных отчислений.

Когда не нужно делать начисления

Также приведем примеры других ситуаций, в которых обязывающее событие не наступило и обязательства признаваться не должны.

1. Отчитывающаяся организация предоставляет своим клиентам программу долгосрочного стимулирования, которая предполагает выплату бонусов, начиная с определенного объема приобретенной продукции. Если на отчетную дату покупатель еще не приобрел такое количество продукции, которое дает ему право на получение бонусов, то обязывающее событие не наступило и отчитывающаяся организация не должна признавать обязательство, даже если предполагается, что в будущем этот покупатель достигнет установленных параметров.
2. Отчитывающаяся организация своими действиями наносит ущерб окружающей среде, и до этого времени отсутствовали требования, основанные на законодательстве, политике или прошлой практике организации, которые бы ее обязывали ущерб устранять. Согласно новому закону, принятому на отчетную дату, начиная с середины следующего года, организация должна будет устранить весь ущерб, нанесенный к тому моменту. Поскольку действие нового закона не является обязательным на отчетную дату, то обязывающее событие еще не наступило. Поэтому отчитывающаяся организация не должна признавать обязательство (или оценочное обязательство), даже если планирует в соответствии с требованиями нового закона устранять ущерб в следующем году.
3. Отчитывающаяся организация в течение года осуществляла банковскую деятельность. Новый закон, принятый на отчетную дату, обязывает организацию заплатить разовый сбор в середине следующего года, если к этому моменту она будет продолжать осуществлять банковскую деятельность. При наличии такого закона обязывающим

событием будет ведение организацией банковской деятельности по состоянию на середину следующего года. На отчетную дату такое событие еще не состоялось, соответственно организация не должна признавать обязательство по уплате сбора, даже если она намеревается продолжать банковскую деятельность.

4. Отчитывающаяся организация приобрела для использования в собственной деятельности технически сложный и опасный объект, в отношении которого законодательство предусматривает проведение обязательного технического осмотра и ремонта каждые последующие три года. Организация намеревается использовать данный объект в течение 20 лет и выполнять все необходимые требования по техническому осмотру и ремонту. Обязывающее событие по выполнению технического осмотра и ремонта наступит через 3 года, поэтому на отчетную дату обязательство признавать не следует. (Вместо этого организация должна применять специальный метод учета, предусмотренный МСФО (IAS) 16 «Основные средства», который предполагает ускоренную амортизацию компонента, а не признание обязательства).

Ситуации, требующие суждения

В завершение приведем примеры не столь однозначных ситуаций, когда факт наличия текущего обязательства зависит от конкретных обстоятельств и должен быть установлен путем применения профессионального суждения.

1. Отчитывающаяся организация получает от другой организации транспортные услуги по перевозке груза. На отчетную дату получена информация, что груз находится у перевозчика, который доставил его до промежуточного пункта, расположенного посередине запланированного пути.

В данном случае требуется изучение других условий и применение профессионального суждения, для того чтобы определить, можно ли считать услугу перевозчика наполовину выполненной. Например, если из договора или существующей практики следует, что услуги перевозчика должны быть оплачены пропорционально пройденному расстоянию, независимо от доставки груза в пункт назначения, то отчитывающаяся организация на отчетную дату должна признать обязательство. Напротив, если организация не обязана оплачивать транспортные услуги, если товар не будет доставлен в пункт назначения, обязательство признавать не следует.

2. На протяжении многих предыдущих лет отчитывающаяся организация выплачивала своим работникам бонусы по итогам года, которые не установлены ни договорами с работниками, ни какими-либо другими формальными документами. В такой ситуации также требуется на основе анализа всей релевантной информации вынести обоснованное суждение о том, можно ли считать организацию обязанной

выплачивать бонусы, исходя из прошлой практики и сложившихся отношений с работниками. Если да, то на отчетную дату необходимо начислить обязательство (или оценочное обязательство) по выплате бонусов по итогам года. Если нет, обязательство признавать не следует.

Выводы и рекомендации

На основе изложенных выше аргументов и примеров, демонстрирующих подход, предусмотренный в МСФО, можно сделать следующие выводы.

1. Расходы в финансовой отчетности по МСФО признаются в результате увеличения (признания) обязательств или уменьшения (прекращения признания) активов.
2. Как оценочные обязательства (provisions), так и начисления (accruals) представляют собой частные случаи общего понятия обязательства, данного в Концептуальных основах финансовой отчетности, и подчиняются общим критериям признания обязательств.
3. Важной характеристикой всех обязательств является то, что они должны быть:
 - а) текущими (то есть существуют на отчетную дату);
 - б) результатом прошлых событий (то есть обязывающее событие произошло).
4. Признание всех видов обязательств в финансовой отчетности по МСФО должно быть обоснованным. Для этого необходимо установить, что на отчетную дату у отчитывающейся организации действительно существует текущая обязанность перед третьими лицами, возникшая в результате прошлых событий. В ряде случаев это требует принятия профессионального суждения на основе анализа релевантных условий, придерживаясь принципа приоритета содержания операции перед ее формой.
5. Для признания обязательства по оплате услуг необходимо продемонстрировать, что данные услуги (или их часть) были получены отчитывающейся организацией (за исключением случаев обременительных сделок).
6. Практика резервирования расходов на аудит отчетности или начисления обязательств по еще неполученным аудиторским услугам не соответствует МСФО, поскольку услуги по аудиту, как правило, не бывают полностью оказаны по состоянию на отчетную дату.
7. Рекомендуются пересмотреть применяемые подходы, которые предполагают резервирование расходов на аудит или начисления обязательств по еще неполученным аудиторским услугам. В случаях, когда это уместно, последствия изменения учетной политики применить ретроспективно.
8. Рекомендуются придерживаться изложенных выше принципов МСФО при признании других обязательств (в том числе начислений и оценочных обязательств).



УДК: 657

История одного эпитафия профессора Я.В. Соколова

The story of some professor Y.V. Sokolov's epigraph

Михаил Львович Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет,
Россия, Санкт-Петербург

докт. экон. наук, профессор кафедры статистики, учета и аудита

Michail L. Pyatov, Saint-Petersburg State University, Russia, Saint-Petersburg

e-mail: audit@timacad.ru

191123, г. Санкт-Петербург, ул. Чайковского, д. 62, тел. +7 (812) 272-07-85

В статье автор обращается к эпитафию из текстов маркиза де Сада (1740 – 1814), использованному профессором Я.В. Соколовым (1938 – 2010) в его исследованиях, посвященных принципам бухгалтерии. Статья раскрывает неожиданные связи между трудами известного философа и категориями современного бухгалтерского учета как социальной практики. Рассматривается известная категория парадоксов учета, предложенная профессором Я.В. Соколовым.

The article considers an enigma of epigraph from Marquis de Sade's (1740 – 1814) novel "Justine" using by professor Y. V. Sokolov (1938 – 2010) to his work in accounting principles area. Paradoxically of Marquis de Sade's person's dialogues can show us the paradoxes in financial statements. "We have a profit, but we have no money. We have the money, but we have no profit." – well-known Sokolov's "accounting paradoxes". But, by professor Sokolov's opinion, the basis of accounting paradoxes are the accounting principles.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; информация; парадокс; общество; пользователь информации; восприятие.

Keywords: accounting; information; paradox; society; information user; perception.

Занимательный эпитафия

Во втором номере журнала «Бухгалтерский учет» за 1996 год увидела свет статья профессора Я.В. Соколова (1938–2010) «Принципы бухгалтерского учета». Это была одна из первых серьезных теоретических работ в России, посвященных данной тематике. Эпитафиям к ней послужили слова известного французского философа-вольнодумца Донасьена Альфонса Франсуа графа де Сад, более известного под своим литературным именем как маркиз де Сад (1740–1814): «**в жизни очень важны принципы**» [11, с. 18].

Это крылатое выражение профессор Соколов в дальнейшем не раз использовал как эпитафия к своим текстам, посвященным теме принципов бухгалтерского учета [12, с. 26].

Почему же именно маркиз де Сад? Причем тут принципы бухгалтерского учета? Как это может быть связано? Почему так настойчиво используется эта фраза из не совсем бухгалтерских текстов одним из виднейших теоретиков нашего дела

за всю историю России? Попробуем ответить на эти вопросы и разгадать эту интеллектуальную загадку профессора Я.В. Соколова.

Автор эпитафия

Маркиз де Сад, посвятивший себя, по его собственному выражению, занятиям по созданию «истории человеческого сердца» [4, с. 114], – чрезвычайно любопытная фигура в ряду всемирно известных философов-моралистов.

Неоднозначность прочтения его текстов объясняет пристальное внимание к работам де Сада и оценку их влияния на развитие западной цивилизации в трудах таких выдающихся философов и писателей, как Альбер Камю (1913–1960) («Литератор»), Пьер Клоссовски (1905–2001) («Сад и Революция»), Морис Бланшо (1907–2003) («Сад»), Симона де Бовуар (1908–1986) («Нужно ли аутодафе») и др. [5].

Может быть не случайно, в том числе и в России, де Сада называют «верным продолжателем

материалистических традиций выдающихся французских энциклопедистов XVIII века», говоря о его «неоспоримом влиянии на духовную жизнь западноевропейской цивилизации», «продолжающемся по сей день» [10, с. 4, 326]. Интересно, что один из переводчиков де Сада на русский язык, известный советский, российский поэт и литератор Е.Л. Храмов (1932 – 2001) писал: «Кажется, что читать рассуждения де Сада – наказание, но не читать их преступление» [6, с. 5].

Важно процитировать здесь и самого автора, чье имя легло в основу термина «садизм», обратившись к его труду «Разговор священника с умирающим»: «Разум и только разум, мой друг, – пишет маркиз де Сад, – убеждает нас в том, что счастье не достижимо для человеческого сердца, если мы будем наносить вред себе подобным. Наибольшее счастье, дарованное нам здесь природой, заключается в том, чтобы делать других людей счастливыми. Вся человеческая нравственность заключена в следующих словах: “Делай других счастливыми в той степени, в какой ты желаешь сам быть счастливым. Никогда не делай другим такого зла, которого не желаешь себе» [7, с. 14].

Парадоксы маркиза де Сада

В чем же может состоять интерес к работам де Сада при обсуждении проблематики современного бухгалтерского учета? Дело в том, что его труды привлекают уже не одно поколение интеллектуалов потрясающей парадоксальностью текстов, заставляющей задуматься о том, в какой степени воспринятая идея способна трансформироваться в сознании того, кто решил сделать ее основой своих рассуждений.

Действительно, мы постоянно встречаем на страницах скандальных произведений де Сада высказывания, отражающие самые передовые идеи современной ему философии просвещенного материализма. Это и критика противоречий и алогизмов Священного Писания, и мысли о бессмертности непрерывно трансформирующейся материи, и суждения о содержании общественного договора и степени справедливости законов, и констатация вопиющего социального неравенства, и утверждения необходимости смелости и презрения условностей для настоящего ученого и т.д. и т.п.

Однако мысли эти в романах де Сада звучат из уст самых отъявленных негодяев и извращенцев и оправдывают при этом их самые грязные и чудовищные злодеяния. Именно это дает возможность де Саду «изобразить преступление таким, какое оно есть, – торжествующим, счастливым, упоенным собой» [6, с. 9]. И вот такой парадокс сочетания идей и движимых ими поступков неизменно сопровождает нас на протяжении всего действия произведений столь печально известного шутника.

Мыслями об экзистенциальном одиночестве человека делится с нами ожидающая смертного приговора разбойница. «Разве люди рождаются не в одиночку? – говорит она. – Если для каких-то целей мы порой и сближаемся, то как только отпадет в этом нужда, сейчас же расходимся» [6, с. 44]. «Воровство, – продолжает

она, – было в почете по всей Греции. И сейчас среди многих народов его одобряют, уважают, признают как дело, требующее не только смелости, но великого умения, огромной ловкости. Словом для любого народа, преисполненного энергии и предприимчивого, воровство – добродетель» [6, с. 60–61].

Странное утверждение. Но не эту ли мысль мы можем найти на страницах знаменитой «Басни о пчелах» величайшего английского экономиста и философа Бернарда де Мандевилля (1670 – 1733), чье творчество было объектом пристального внимания А. Смита [8]. По словам Мандевилля, «самыми необходимыми качествами, делающими человека приспособленным к жизни в самых больших и, по мнению всего света, самых счастливых, самых процветающих обществах, являются его наиболее низменные и отвратительные свойства» [8, с. 45]. Более того, обосновывая в своем сатирическом произведении необходимость существования пороков для должного экономического развития общества, Мандевиль пишет: «Разбой на большой дороге и другие смелые преступления обычно совершаются мошенниками, обладающими смелым духом и изобретательностью, а негодяи, пользующиеся какой-нибудь известностью, обычно хитроумные, ловкие люди, хорошо знающие способы ведения судебного процесса и знакомые с каждой зацепкой в законе, которая может им пригодиться» [8, с. 246].

И вот главарь разбойничьей шайки, только что изнасиловавший и убивший свою жертву, рассуждает об идеях общественного договора и справедливой стоимости: «То, что называется общественным интересом, – говорит он, – есть по сути множество объединенных интересов, где частный интерес должен неизбежно в чем-то уступить, от чего-то отказаться ради согласия с интересом общим» [6, с. 64]. «Неравноценность сделки, – продолжает он, – сразу же убивает надежды на соглашение» [6, с. 64].

Делясь замыслом убийства своей матери, следующий персонаж де Сада проповедует идеи просвещенного материализма. «Нет ни единого существа в мире, – утверждает он, – не подчиненного могучей власти природы; нет никого, кто мог бы, каким бы могучим и уверенным не казалось нам его действие, расстроить планы природы, потрясти порядок, установленный во вселенной. Я разрушил некий субъект – он мертв. Но элементы, из которых он был образован, разве не существуют по-прежнему в мире и разве теперь они не столь же необходимы великому механизму вселенной, как и тогда, когда они составляли существо, разрушенное мною? Жив ли, мертв ли человек, ничто не изменилось в мире, ничто не исчезло из него» [6, с. 114]. «Природа, – продолжает эту мысль другой из злодеев де Сада, – творит разрушая, поэтому если она посылает кого-либо в мои руки, то, несомненно, желает, чтобы я его уничтожил» [7, с. 202].

Страшные слова. Однако не об этом ли пишет Вольтер, утверждая, что «материя не уничтожается» [2, с. 486]? И не этими ли мыслями успокаивал своих читателей знаменитый предвестник космической эпохи К.Э. Циолковский (1857 – 1935): «Я хочу, – писал

он, – привести вас в восторг от созерцания вселенной, от ожидающей всех судьбы, от чудесной истории прошедшего и будущего каждого атома. Это увеличит ваше здоровье, удлинит жизнь и даст силу стерпеть превратности судьбы. Вы будете умирать с радостью, в убеждении, что вас ожидает счастье, совершенство, беспредельность и субъективная непрерывность богатой органической жизни» [17, с. 84]. Не это ли счастье непрерывной органической жизни обещают нам герои де Сада?

Но при чем здесь бухгалтерский учет и его принципы?

Идеи и их восприятие

Как бухгалтеры работают не для бухгалтеров, а для пользователей финансовой отчетности, заинтересованных в понимании положения дел компаний, так и великие философы пишут свои трактаты не для других великих философов. Они мечтают донести свои мысли до как можно более широкого круга людей, сделав их своими единомышленниками. Но, как с грустью замечал Вольтер, «большая разница существует между выдающимся часовых дел мастером и дамой, покупающей у него часы» [1, с. 486]. Идеи великих людей часто отличаются от восприятия их теми, к кому они обращены, так же, как содержание бухгалтерской отчетности часто не совпадает с тем, как понимают его заинтересованные пользователи.

«Следует, – не уставал напоминать нам маркиз де Сад, – исходить из восприятия предмета, а не из предмета наших восприятий» [7, с. 195]. Именно поэтому важнейшей категорией современной философии выступает понятие апперцепции (от лат. ad – к, на и perceptio – восприятие), понятие, «обозначающее воздействие общего содержания психической деятельности, всего предыдущего опыта человека на его восприятие предметов и явлений» [18, с. 32]. «Мистика бухгалтерского учета, – писал Я.В. Соколов, – продиктованная сложностями хозяйственной жизни и, что особенно важно, апперцепцией ее участников, и в самом деле напоминает плотный интеллектуальный туман» [14, с. 192].

Наличие такого «плотного тумана» объясняется введенной профессором Соколовым категорией парадоксов бухгалтерского учета.

Парадоксы профессора Я.В. Соколова

Парадокс – то же, что противоречие. В широком смысле – это неочевидное высказывание, истинность которого устанавливается достаточно трудно. Парадоксальными принято называть любые неожиданные высказывания, особенно если неожиданность их смысла выражена в остроумной форме [18, с. 477].

Впервые с понятием парадоксов бухгалтерского учета мы встречаемся в работе Я.В. Соколова «Очерки по истории бухгалтерского учета» в разделе «Парадоксы учета как логическая причина возникновения его теории» [13, с. 52–54].

«Исторически, – писал Соколов, – счетоведение (теория бухгалтерского учета. – Примеч. автора) зарождалось в рамках счетоводства (практика бухгалтерского учета. – Примеч. автора), и поэтому вплоть до наших дней научные основы бухгалтерского учета остаются неясными для многих счетных работников. Итальянские авторы увидели смысл бухгалтерской науки в изменении прав и обязательств лиц, участвующих в хозяйственном процессе. Это был большой, но недостаточный шаг от счетоводства к счетоведению.

Более существенных результатов добились французские бухгалтеры. Они вывели экономический смысл учета, как и любого теоретического знания, в сущности, из парадоксов о прибыли. Эти парадоксы в явном виде никто не формулировал, но на практике их не могли игнорировать.

В самом деле, с точки зрения любого экономиста и любого человека, рассуждающего на уровне здравого смысла, прибыль – это превышение доходов над расходами (обратное положение называется убытком). Хотя это утверждение кажется тривиальным, оно совсем не очевидно. Прежде всего, следует уточнить, идет ли речь о потоках денежных или материальных средств.

С экономической точки зрения прибыль – это разность между денежными поступлениями и денежными выплатами. С точки зрения хозяйственной прибыль – это разность между имущественным состоянием предприятия на конец и начало отчетного периода» [13, с. 52–53].

Я.В. Соколов сформулировал шесть парадоксов бухгалтерского учета [13, с.53–54]:

- денег нет, а прибыль есть;
- деньги есть, а прибыли нет;
- имущественная масса увеличилась, а прибыль нет;
- имущественная масса увеличилась и прибыль увеличилась тоже;
- имущественная масса уменьшилась, а прибыль не изменилась;
- имущественная масса уменьшилась и прибыль уменьшилась.

В своих дальнейших исследованиях профессор Соколов постоянно развивал тему учетных парадоксов. Наиболее полное изложение данного вопроса можно найти в его книге «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни», содержащей отдельную главу «Парадоксы и их значение» [14, с. 146–183].

В чем здесь парадоксы? Ведь мы ведем учет по численности, а рост имущества может быть уравновешен в балансе обязательствами? Действительно, так. Ведь парадоксы учета – это не что иное, как следствие правил его ведения, определяемых учетными принципами.

Парадоксы учета как следствие его принципов

Говоря о парадоксах учета, следует понимать, что речь идет не о методологических парадоксах в подходах к ведению учета, но о парадоксах восприятия

учетных данных, складывающихся из несоответствия между смысловым наполнением данных финансовой отчетности ее пользователями.

Принципы учета – являющиеся основой любой современной книги по его теории, составляющие концептуальные основы МСФО, закрепленные в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», – это не что иное, как допущения определенных характеристик состояния компаний. Допущение непрерывности деятельности фирмы, допущения соответствия между ее конкретными доходами и расходами, допущение получения дохода в момент «отгрузки» (начисление) и т.д. Допущения эти, важно понимать, имеют лишь определенное отношение к хозяйственной реальности фирм, но отнюдь не дают ее полной характеристики.

На чем, например, основывается принцип начисления? На том, что достаточная вероятность получения в будущем экономических выгод от совершенной продажи дает нам основание признавать доходы до получения денег.


Но что мы при этом демонстрируем в бухгалтерской отчетности? Вместо имевшихся ранее запасов, скромно оцененных в суммах фактических затрат на их приобретение, мы показываем пользователям дебиторскую задолженность поставщиков – фактически пустое место в активах, оцененное по цене продажи отгруженного покупателю товара. А разность между себестоимостью утраченных ценностей и более высокой оценкой этой временно образовавшейся «дыры» в наших средствах мы представляем пользователям отчетности как прибыль, называя все это учетом по методу начисления в соответствии с МСФО.

Однако пользователи отчетности, особенно те из них, которые имеют экономическое образование, хорошо помнят знаменитую формулу «Д – Т – Д»,

и прекрасно понимают, что прибыль – это деньги. И исходят в восприятии учетных данных именно из этой установки, а не из «плотного интеллектуального тумана», напущенного бухгалтерами посредством прогрессивных учетных идей. И искренне удивляются тому, что «прибыль есть, а денег нет». Удивляются, что характерно, не только рядовые пользователи отчетности, но даже академики-экономисты.

«В реформировании бухгалтерского учета – пишет член-корреспондент РАН, профессор И.И. Елисеева, – считаю необходимым восстановление принципа консерватизма в признании доходов: не по передаче права собственности, а по оплате, иначе всегда будет риск образования «мыльных пузырей», и могут быть такие парадоксальные ситуации, что высокорентабельное предприятие окажется банкротом» [3, с. 47].

Однако не нужно расстраиваться, а нужно понимать, что расхождение между содержанием информационного сообщения и результатом его восприятия вещь совершенно естественная. Все, чем здесь может помочь пользователям отчетности бухгалтер, – это стараться добросовестно применять на практике свое профессиональное суждение, используя учетную политику как способ максимально приблизить данные отчетности к реальному положению дел. Ведь учетная политика – это не что иное, как свобода бухгалтера в формировании своего профессионального суждения, а «что стоила бы эта свобода, – писал нам маркиз де Сад, – если бы на земле не существовало возможности делать добро и избегать зла» [7, с. 8].

Поэтому, формируя бухгалтерскую отчетность, нам нужно с чрезвычайной осторожностью относиться к применению принципов бухгалтерского учета, понимая, что в головах людей эти принципы могут создавать парадоксы. 

Библиографический список

1. Вольтер Философские сочинения – М.: Наука, 1989.
2. Вольтер Философские повести. Философские письма. Статьи из «Философского словаря» – М.: АСТ, Астрель, 2011. – С. 486.
3. Елисеева И.И. Реструктурирование экономики: ресурсы и механизмы // Реструктурирование экономики: ресурсы и механизмы // Материалы Международной научно-практической конференции. СПб., 2010.
4. Маркиз де Сад. 120 дней Содома. – М.: Эксмо, 2013. – С. 114
5. Маркиз де Сад и XX век. – М.: Культура, 1992.
6. Маркиз де Сад. Новая Жюстина. – М.: Мистер Икс, 1994.
7. Маркиз де Сад. Жюстина, или несчастная судьба добродетели. – М.: СП «Интербук», 1991.
8. Мандевиль Б. Басня о пчелах – М.: Мысль, 1974.
9. Семенов Д.М., Царьков А.В. Аннотация и послесловие к изданию на русском языке книги маркиза де Сада «Жюстина, или несчастная судьба добродетели» // Маркиз де Сад. Жюстина, или несчастная судьба добродетели. – М.: СП «Интербук» (Сер. «Страницы мировой философии»), 1991.
10. Соколов Я.В. Принципы бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 2. – С. 18 – 23.
11. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет для руководителя – М.: Проспект, 1999.
12. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991.
13. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: МАГИСТР, 2010.
14. Циолковский К.Э. Философия космической эпохи. – М.: Академический проект, 2014. – С. 84.
15. Философский энциклопедический словарь. – М.: Советская энциклопедия, 1983 – С. 32.

УДК 657.1:330.131.7 / ГРНТИ 06.35.31 / ВАК 08.00.12

Учетная политика – инструмент ведения бухгалтерского учета и оценки платежеспособности организации

Accounting policies – tool accounting and solvency assessment organization

Ирина Павловна Селезнева, ФГБОУ ВПО «Ижевская государственная сельскохозяйственная академия», Россия, Ижевск
канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита
Irina P. Selezneva, VPO Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk
PhD, Associate professor the chair of accounting, finance and audit

Ирина Ахматясовиевна Селезнева, ФГБОУ ВПО «Ижевская государственная сельскохозяйственная академия», Россия, Ижевск
канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита
Irina A. Selezneva, VPO Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk
PhD, Associate professor the chair of accounting, finance and audit
426057, Россия, г. Ижевск, ул. Свердлова, д.30, каб. 311, тел. (3412) 51-38-89

В статье рассматриваются вопросы, раскрывающие значение и роль учетной политики как инструмента обеспечения платежеспособности хозяйствующего субъекта. Обоснованный выбор способов ведения бухгалтерского учета, в том числе методики формирования резервов под оценочные обязательства, является одним из факторов, влияющих на оценку финансового состояния хозяйствующего субъекта в целом.

The article deals with revealing the importance and role of accounting policy as a tool to ensure the solvency of the business entity. Informed choices accounting methods, including methods for creating reserves for estimated liabilities, is one of the factors influencing the assessment of the financial condition of the business entity as a whole.

Ключевые слова: учетная политика для целей бухгалтерского учета; способы ведения бухгалтерского учета; оценочные обязательства; инструмент обеспечения платежеспособности; коэффициент текущей ликвидности.

Keywords: accounting policy for accounting purposes; accounting methods; estimated liabilities; a tool to ensure solvency; the current ratio.

Учетная политика как основа построения учетного процесса

Качество системы менеджмента организации во многом обеспечивается информированностью руководителей хозяйствующих субъектов, в том числе о возможных рисках неплатежеспособности. Важная роль в обеспечении платежеспособности принадлежит, на наш взгляд, учетной политике организации, которую бухгалтерское законодательство определяет как выбранную организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета.

Однако не следует рассматривать учетную политику просто как совокупность способов ведения учета, выбранную организацией. С одной стороны, она характеризует всю систему ведения бухгалтерского учета в конкретной организации. И в то же время это документ системы ведения бухгалтерского учета, отражающий специфические и вариантыные способы бухгалтерского учета, применяемые конкретной организацией.

В организациях по-разному подходят к формированию учетной политики. Иногда это формальная процедура, связанная с подготовкой пакета

документов в составе годовой бухгалтерской отчетности, а где-то это организационная и методическая основа построения учетного процесса как части системы управления.

Следует отметить, что при разработке учетной политики необходимо исходить из допущений и требований, определенных ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», в том числе требования рациональности. В связи с чем нет необходимости в небольших организациях формировать учетную политику как очень объемный и обстоятельный документ, раскрывающий буквально все аспекты бухгалтерского учета, в том числе даже в части тех операций, которые не имеют места в данной организации. Тем более что бухгалтерское законодательство позволяет вносить изменения в учетную политику.

Другое дело – формирование учетной политики в крупной организации. По сути, в этом случае уже следует говорить не просто об учетной политике, а о необходимости формирования внутрифирменных стандартов бухгалтерского учета конкретной организации.

Термин «внутрифирменные стандарты» широко используется в аудите. Бухгалтерское законодательство официального термина «внутрифирменные стандарты бухгалтерского учета» не содержит. Внутренние стандарты бухгалтерского учета должны рассматриваться как пакет документов, определяющих правила организации, техники и методики учета отдельных объектов и операций с ними (учет основных средств, учет материально-производственных запасов, учет оценочных резервов и оценочных обязательств и т.д.).

Внутренние стандарты объединяют в себе все аспекты учетной политики применительно к конкретному объекту учета:

- описание бизнес-процессов, связанных с конкретным объектом;
- методику учета, аналитику, перечень хозяйственных операций и схему бухгалтерских записей по ним;
- первичные документы;
- регистры учета и контроля;
- технологию отражения учетных операций.

И в этом случае учетную политику следует рассматривать как совокупность внутрифирменных стандартов бухгалтерского учета, раскрывающих организационные, технические и методические аспекты ведения бухгалтерского учета отдельных операций и объектов, и как документ, характеризующий всю систему бухгалтерского учета конкретной организации [5].

Функции учетной политики

Учетная политика (внутрифирменные стандарты, приводимые в составе учетной политики) организации направлена на выполнение следующих функций:

- создание основы построения учетного процесса (регламентация организации ведения бухгалтерского учета);

- регламентация работы бухгалтера, ведущего учет операций по конкретному объекту;
- обеспечение полноты, достоверности, качества учетных данных и отчетности;
- обеспечение сопоставимости данных бухгалтерского учета и возможности проведения сравнительного анализа показателей бухгалтерского учета и отчетности;
- упрощение процедуры введения в должность нового сотрудника бухгалтерской службы, отвечающего за ведение конкретного участка учета;
- обеспечение контроля и оптимизации предпринимательских рисков.

Более подробно содержание этих функций раскрыто в табл. 1.

Выбор вариантов организации, техники, методики ведения учета должен осуществляться на основе детального, грамотного, взвешенного подхода, который должен учитывать специфику, особенности, условия деятельности организации. Выбор конкретных правил и условий, отражаемых в учетной политике организации, определяется отраслевой принадлежностью, видами деятельности, особенностями организации и технологии производства, организационной структурой и структурой управления, объемами производства и продаж продукции, численностью работников, стоимостью имущества, количеством совершаемых операций (числом первичных документов, то есть объемом учетной информации), материальной базой (наличием технических средств регистрации информации, компьютерной техники и т.д.), уровнем квалификации бухгалтерских кадров и т.д. [1].

Но, помимо всего вышеперечисленного, в целях управления платежеспособностью при выборе того или иного способа ведения бухгалтерского и налогового учета необходимо оценить влияние каждого из выбранных способов на величину показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, учетную политику следует рассматривать не просто как совокупность способов ведения учета, выбранную организацией, как основу построения учетного процесса, но и как механизм обеспечения платежеспособности. С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова [4] рассматривают ее как частный регламент обеспечения экономической безопасности хозяйствующего субъекта. Экономические субъекты формируют учетную политику для целей бухгалтерского финансового и управленческого учета, а также для целей налогообложения.

Учетная политика для целей финансового учета «...оказывает непосредственное влияние на показатели финансовой отчетности, которые представляют собой информационную базу для принятия решений в системе управления риском, а также реальными и потенциальными инвесторами» [4]. Показатели финансовой отчетности, их анализ позволяют оценить финансовое состояние хозяйствующего субъекта в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

Одним из факторов, влияющих на оценку показателей, характеризующих платежеспособность

Таблица 1. Функции учетной политики (внутрифирменных стандартов бухгалтерского учета) и их реализация

Наименование	Содержание
Создание основы построения учетного процесса (регламентация организации ведения бухгалтерского учета)	Как основа построения учетного процесса учетная политика (внутрифирменные стандарты) исходит из общепринятых допущений и требований и содержит регламент ведения бухгалтерского учета в конкретной организации, раскрывает организационные, технические и методические аспекты ведения бухгалтерского учета и является одним из документов системы нормативного регулирования, отражающих специфические и варианты способы бухгалтерского учета, применяемые конкретной организацией
Регламентация работы бухгалтера, ведущего учет операций по конкретному объекту	Способствует оптимизации деятельности конкретного специалиста бухгалтерской службы посредством раскрытия всех аспектов учетной деятельности и последовательного их применения на профессиональной основе относительно определенного объекта учета (описание бизнес-процессов, связанных с конкретным объектом; методика учета, аналитика, перечень хозяйственных операций и проводки по ним; первичные документы; регистры учета и контроля; технологию отражения учетных операций)
Обеспечение полноты, достоверности, качества учетных данных и отчетности	Реализуется посредством последовательного применения выбранных экономическим субъектом способов организации, техники и методики учета, на основе следования общепринятым допущениям и требованиям бухгалтерского учета, профессионального суждения бухгалтера
Обеспечение сопоставимости данных бухгалтерского учета и возможности проведения сравнительного анализа показателей деятельности организации на основе изучения бухгалтерской отчетности	Реализуется посредством последовательного применения (от одного отчетного года к другому) выбранных экономическим субъектом способов организации, техники и методики учета. В случае внесения изменений в учетную политику – посредством ретроспективного отражения их последствий, оказавших или способных оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью
Оптимизация предпринимательских рисков	Выбор способов ведения бухгалтерского учета на основе изучения и разработки нескольких возможных к применению способов относительно конкретных объектов учета, оценки их влияния на показатели финансового состояния и финансовые результаты деятельности организации
Упрощение процедуры введения в должность нового сотрудника бухгалтерской службы, отвечающего за ведение конкретного участка учета	Отдельные разделы учетной политики (внутрифирменные стандарты) заменяют собой методические рекомендации по вопросам квалификации, оценки, учета и отражения в отчетности конкретных объектов учета

организации по данным бухгалтерской (финансовой отчетности), является формирование в бухгалтерском учете и отражение в отчетности информации об оценочных обязательствах в соответствии с ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Оценочное обязательство может возникнуть из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров, а также в результате действий организации, которые вследствие сложившейся практики или ее заявлений указывают другим лицам, что она принимает на себя определенные обязанности, а у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что эти обязанности будут выполнены. Важнейшими условиями признания в бухгалтерском учете и отчетности оценочных обязательств (обязательств с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения) являются:

- наличие у организации обязанности, явившейся следствием прошлых событий ее хозяйственной

жизни, исполнения которой организация не может избежать с высокой степенью вероятности;

- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

В соответствии с пунктом 8 ПБУ 8/2010, оценочные обязательства отражаются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». Создание таких резервов может быть обусловлено возникающими у организации обязательствами в связи с:

- необходимостью оплаты отпусков, вознаграждений по итогам работы за год сотрудникам организации;
- исполнением гарантийных обязательств по выпущенной и проданной продукции, оказанным услугам, выполненным работам (например, по договорам строительного подряда);
- введением процедур банкротства;

Таблица 2. Исходные данные и расчет отчислений в резерв на оплату отпусков по первой методике

№ п/п	Период	Фактический фонд оплаты труда, руб.	Сумма отчислений на социальные нужды, включая страхование от несчастных случаев на производстве, руб.	Фактический фонд оплаты труда и отчислений на социальные нужды, включая страхование от несчастных случаев на производстве, руб. (гр. 3 + гр. 4)	Сумма отчислений в резерв, руб. (гр. 5 : 28 x 2,33)
1	2	3	4	5	6
1	Январь	12 000 000	3 624 000	15 624 000	1 300 140
2	Февраль	12 505 000	3 776 510	16 281 510	1 354 854
3	Март	15 400 000	4 650 800	20 050 800	1 668 513
4	Итого	39 905 000	12 051 310	51 956 310	4 323 507

• демонтажем и утилизацией объектов основных средств и восстановлением окружающей среды и т.д.

В зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится либо на расходы по обычным видам деятельности, либо на прочие расходы или включается в стоимость актива. Если образование оценочного обязательства связано с созданием (приобретением) одновременно нескольких объектов, например, основных средств, величина такого обязательства распределяется между указанными объектами пропорционально обоснованной базе, выбранной экономическим субъектом.

Учитывая определенные ПБУ 8/2010 условия, у экономических субъектов (за исключением субъектов малого предпринимательства, не являющихся эмитентами публично размещаемых ценных бумаг) нет права выбора относительно создания или отказа от создания резервов под оценочные обязательства, и этот вопрос не решается ими при формировании учетной политики.

Однако в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета не раскрывается конкретный механизм создания таких резервов для тех или иных ситуаций. В связи с этим организациям необходимо в учетной политике подробно изложить методики создания (расчета сумм отчислений) в резервы под определенные виды оценочных обязательств. Принятые методики должны обеспечить формирование оценочных обязательств в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для исполнения возникающих обязательств. Такая оценка представляет собой величину, необходимую для исполнения обязательств по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату.

Методика создания резервов под оценочные обязательства и экономические показатели организации

В экономической литературе авторами предлагаются различные методики формирования резервов

под оценочные обязательства на оплату отпусков. Первая методика предусматривает определение оценочного обязательства в виде резерва на оплату отпусков на конец каждого месяца, исходя из фонда оплаты труда организации за месяц и начисления страховых взносов и взносов на страхование от несчастных случаев.

При этом предполагается, что за каждый месяц работы сотрудник накапливает минимум 2,33 дня ежегодного оплачиваемого отпуска. Если продолжительность отпуска сотрудника более 28 календарных дней, то количество накопленных за месяц работы сотрудника дней отпуска увеличивается.

Величина отчислений в резерв определяется делением суммы фонда оплаты труда и страховых взносов за месяц и умножением полученного результата на 2,33. Расчет отчислений в резерв, согласно данной методике, представлен в табл. 2.

Вторая методика предполагает составление специального расчета (сметы), в котором отражается расчет размера ежемесячных отчислений в указанный резерв, исходя из сведений о предполагаемой годовой сумме расходов на оплату отпусков, включая сумму страховых взносов на обязательное социальное страхование и обеспечение сотрудников организации.

Процент отчислений в резерв определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда. Месячная сумма отчислений при этом определяется умножением процента отчислений в резерв на сумму фактического фонда оплаты труда и отчислений на социальное страхование и обеспечение за текущий месяц. Расчет отчислений в резерв, согласно данной методике, представлен в табл. 3.

Как свидетельствуют данные, представленные в табл. 2 и 3, суммы отчислений в резерв, определяемые по различным методикам, имеют существенное различие. Соответственно, выбор методики формирования резервов под оценочные

Таблица 3. Исходные данные и расчет отчислений в резерв на оплату отпусков по второй методике

№ п/п	Показатель	Сумма, руб.
1	Планируемая годовая сумма расходов на оплату отпусков	11 967 500
2	Планируемая годовая сумма расходов на оплату труда	164 868 000
3	Отчислений в резерв на оплату отпусков, %	7
4	Фактический фонд оплаты труда и отчислений на социальное страхование и обеспечение, включая страхование от несчастных случаев на производстве, в том числе	
	январь	15 624 000
	февраль	16 281 510
	март	20 050 800
	Итого	51 956 310
5	Сумма отчислений в резерв, в том числе	
	январь	1 093 680
	февраль	1 139 706
	март	1 403 556
	Итого	3 636 942

обязательства при формировании учетной политики имеет немаловажное значение. Мы не ставим перед собой задачу разработки методик создания резервов под оценочные обязательства, но при этом отмечаем, что несомненным является тот факт, что наиболее достоверная их оценка оказывает влияние на величину показателей платежеспособности.

В целях снижения риска неплатежеспособности при разработке и выборе в учетной политике методики создания и оценки резерва под оценочное обязательство на оплату отпусков необходимо принимать во внимание ее влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, на оценку финансового состояния и финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта.

Современная экономическая наука в целях оптимизации финансового состояния предлагает множество разнообразных приемов и методов прогнозирования финансовых показателей. В данной статье мы рассматриваем коэффициенты, характеризующие платежеспособность должника, указанные в Постановлении Правительства РФ от 25.07.2003 № 367 [1].

При расчете коэффициентов, характеризующих платежеспособность, важным является определение величины текущих обязательств. Вопрос о величине текущих обязательств является дискуссионным. Некоторые *аналитики* используют итоговые данные раздела У «Краткосрочные обязательства», а другие исключают из итоговой величины текущих обязательств значения, характеризующие доходы будущих периодов и оценочные обязательства.

На наш взгляд, более обоснованным является исключение из величины текущих обязательств значения данных показателей, поскольку

оценочные обязательства не являются реальными обязательствами на отчетную дату, а отражают величину предполагаемых обязательств в краткосрочной перспективе.

В соответствии с этим расчет показателя величины оценочных обязательств оказывает влияние на его значение и, соответственно, на выводы и решения пользователей бухгалтерской финансовой отчетности о платежеспособности организации.

Покажем влияние выше приведенных методик на показатели платежеспособности организации (табл. 4).

Нормативные значения показателей платежеспособности различны в зависимости от отрасли. Для сельскохозяйственных товаропроизводителей такими значениями могут быть критерии, установленные Постановлением Правительства РФ от 30.01.2003 № 52 [2], согласно которым организации относятся к группам финансовой устойчивости в соответствии с набранными баллами в зависимости от величины коэффициента.

Так, при оценке платежеспособности по коэффициенту абсолютной ликвидности, в случае использования варианта I, организация относится к IV группе финансовой устойчивости (8 баллов), а по варианту II – к V группе (4 балла). По коэффициенту текущей ликвидности в случае использования варианта I, организация относится к III группе финансовой устойчивости (9 баллов), а по варианту II – к IV группе (4,5 балла). Такая же тенденция наблюдается и по другим показателям.


Анализ данных коэффициентов уже свидетельствует о влиянии методики формирования резерва под оценочные обязательства на оценку степени платежеспособности. В рассмотренном нами примере при использовании первой методики организация обеспечивает более высокий уровень

Таблица 4. Влияние методов расчета резерва на оплату отпусков на показатели, характеризующие платежеспособность организации

№ п/п	Наименование показателей бухгалтерского баланса и расчетных показателей	№ строки баланса	Значение показателей
1	Оборотные активы, тыс. руб.	1200	7 800
	в том числе:		
	запасы	1210	3 930
	дебиторская задолженность	1230	2 853
	финансовые вложения	1240	983
	денежные средства	1250	28
	прочие оборотные активы	1260	6
2	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	1500	9 500
3	Доходы будущих периодов, тыс. руб.	1530	150
4	Оценочные обязательства, тыс. руб.:	1540	
	методика первая (вариант I)		4 324
	методика вторая (вариант II)		3 637
5	Среднемесячная выручка, тыс. руб.	-	722
6	Показатели платежеспособности:		
	а) коэффициент абсолютной ликвидности		
	вариант I		0,20
	вариант II		0,18
	б) коэффициент текущей ликвидности		
	вариант I		1,54
	вариант II		1,36
	в) показатель обеспеченности должника его активами		
	вариант I		0,77
	вариант II		0,68
	г) степень платежеспособности по текущим обязательствам		
	вариант I		6,96
	вариант II		7,91

платежеспособности и может рассматриваться как успешно функционирующая.

Таким образом, достоверность и надежность оценки оценочных обязательств (особенно в случае их существенности), равно как и других показателей бухгалтерской отчетности, играет немаловажную роль в вопросах обеспечения

платежеспособности. Достоверность величины оценочных обязательств должна обеспечиваться имеющимся практическим опытом, привлечением в необходимых случаях экспертов и профессионализмом, компетентностью специалистов, участвующих в разработке учетной политики хозяйствующего субъекта. 

Библиографический список

1. Постановление Правительства РФ от 25.07.2003 № 367 «Об утверждении правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа».
2. Постановление Правительства РФ от 30.01.2003 № 52 «О реализации Федерального закона «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей».
3. Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета. – М.: Кнорус, 2008. – 344 с.
4. Бычкова С.М., Макарова Н.Н. Учетная политика – частный регламент обеспечения экономической безопасности // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 15. – С. 2-8.
5. Селезнева И.П. Учетная политика организации как совокупность внутрифирменных стандартов бухгалтерского учета / И.П. Селезнева // «Наука Удмуртии». – Июль 2009. – № 7(34) – С. 153-156. – ISSN1818-4030.

УДК 657.44

Анализ и этапы развития налогового учета в России и на Украине

Analysis and stages of development of the tax system of Russia and Ukraine

Николай Тихонович Лабынцев, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону

докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета

Nikolay T. Labyntsev, Rostov state university of economic (RINH), Russia, Rostov-on-Don

Doctor (Economics), professor, the head of the department of accounting

e-mail: nicobuh@yandex.ru

Александр Иванович Малышкин, Киевский национальный экономический университет, Украина, Киев

канд. экон. наук, доцент кафедры аудита

Alexandr I. Malishkin, Kiev national economic university, Ukraine, Kiev

PhD, the associate professor of the department of audit

e-mail: malyshkin@ukr.net

344006, г. Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, д. 69, РГЭУ (РИНХ), каб. 509,

кафедра бухгалтерского учета, тел. 8 (863) 240-57-29

Проанализированы основные характеристики этапов становления и развития налогового учета в постсоветских странах – России и Украине в целях выявления как общих аспектов, так и особенностей национальных систем налогообложения, которые определяют тип налогового учета в каждой стране.

In order to identify both general aspects and features of the national taxation system in post-Soviet countries – Russia and Ukraine the main characteristics of tax accounting formation and development stages were analyzed.

Ключевые слова: этапы; налоги; налогообложение; налоговый учет; история налогового учета; история бухгалтерского учета.

Key words: stages; taxes; taxation; tax accounting; history of tax accounting; history of accounting.

В последнее время статус налогового учета как отдельного вида учета подвергается сомнению в России и на Украине. Это связано со стремлением отдельных специалистов вернуться к идее «единого» учета.

На основе анализа развития законодательной базы и систем налогового учета в каждой стране возможны выявление специфических и поиск общих аспектов. Это позволит оценить адекватность национальных систем экономической ситуации в стране и их возможную совместимость в межгосударственном сотрудничестве.

Актуальными на уровне межгосударственных отношений выступают непрямые налоги – НДС, акцизы, пошлины. Влияние на интеграционные процессы внутренних прямых налогов, в том числе налога на прибыль предприятий (организаций), минимально.

История налогообложения и налогового учета двух стран позволяет выделить пять этапов становления

и развития систем налогового учета. Годовые границы каждого из этапов обусловлены изменениями в налоговом и бухгалтерском законодательстве стран, которые существенно повлияли на методики и формы учета и отчетности по налогам и сборам.

Понятие «налоговый учет» относительно новое как для российской, так и для украинской практики. Как отдельный вид учета налоговый учет долгое время именовался «учетом для целей налогообложения». Закрепление его в России как термина связано с введением с 2002 года главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ, которая действует и поныне. На Украине аналогичный термин был задекларирован в статье 11 закона «О налогообложении прибыли предприятий» на пять лет раньше – в 1997 году [11, с. 18]. Однако с 2011 года он перестал существовать в связи с изменениями в законодательстве.



Российская Федерация

Современная учетная система России формировалась на основе англо-американской модели. Развитие в учетной практике России можно разделить на два периода: до 1 января 2002 года и после 1 января 2002 года.

Этап 1 (1991 – 1992 гг.) приходится на период активной реализации российских экономических реформ, когда выполнение задач по правильному исчислению налогов и сборов полностью решалось на предприятиях посредством ведения бухгалтерского учета. На этом этапе информационные потоки бухгалтерского учета и налогообложения практически совпадали.

Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации предусматривало выбор варианта определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) по мере оплаты или отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов. Аналогичное положение было закреплено и в налоговом законодательстве. Бухгалтерский учет выполнял расчетно-налоговые функции практически в полном объеме.

Начиная с 1992 года федеральным законом РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» [1] для учета в целях налогообложения были закреплены специальные показатели, применение которых повлекло за собой разделение бухгалтерского учета и учета в целях налогообложения: дано понятие выручки для целей налогообложения (предусмотрены стоимостные корректировки выручки от реализации продукции (работ, услуг) до уровня рыночных цен в случае реализации по ценам не выше фактической себестоимости или прямого обмена продукции (работ, услуг)).

Принципы формирования налоговой системы в соответствии с законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [2] того времени первоначально определялись потребностями сложившегося соотношения между доходами и расходами государственного бюджета начала 90-х годов прошлого столетия, которое в свою очередь определялось ценностными критериями социалистической экономики и командно-административной системы управления.

Далее налоговая система формировалась в условиях стагнации и бурных политических событий, что и определило ее целевые установки. В результате была сформирована внутренне несбалансированная инфляционно ориентированная налоговая система, не обеспечивающая стабильных экономических условий для предпринимательской деятельности.

Этап 2 (1992 – 1995 гг.) связан с утверждением Правительством РФ Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость, и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли (№ 552 от 05.08.1992). Согласно ему на счетах учета затрат на производство и издержек обращения отражаются расходы не в сумме фактических затрат, а только в пределах норм, установленных для целей налогообложения. Кроме того, появились объекты, не отражаемые в финансовых результатах по данным бухгалтерского учета,

но меняющие финансовый результат для целей исчисления налога на прибыль по данным налогового учета, например, безвозмездно полученные ценности [6].

Вследствие принятия указанного Положения в учетной практике России произошло разделение понятий «прибыль как объект бухгалтерского учета» и «прибыль как объект налогообложения», нормы налогового законодательства стали превалировать над правилами бухгалтерского учета.

Итогом первых двух этапов стала ситуация, когда правильное отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с формированием финансовых результатов, не означало достоверности этих финансовых результатов для налогового учета. Так и возникла необходимость организовать дополнительные учетные процедуры, обеспечивающие правильность определения налоговой базы по налогу на прибыль.

Началом **3-го этапа (1995 – 1996 гг.)** можно считать 1 июля 1995 года, когда Правительство РФ приняло постановление № 661 «О внесении изменений и дополнений в Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» [7].

Принятие данного постановления фактически означало, что с 1 января 1995 года изменились экономические условия хозяйственной деятельности предприятия в части порядка формирования себестоимости. Для системы налогообложения не имело значения, какой объем затрат предприятие включит в фактическую себестоимость, поскольку важным было правильное определение налоговой себестоимости, то есть себестоимости, которая является одной из составляющих при расчете налогооблагаемой прибыли. В новых условиях стали регламентироваться и лимитироваться не собственно затраты предприятия, а порядок учета себестоимости для целей налогообложения.

Важным документом также следует считать приказ Минфина России № 115 «О годовой бухгалтерской отчетности за 1995 г.», в котором впервые были предъявлены требования к формированию учетной политики для целей налогообложения, а также регламентированы условия определения обязательств по оплате с учетом кассового метода и метода начислений. С 1995 года понятие «налоговый учет» стало употребляться повсеместно при определении выручки от реализации продукции (работ, услуг), окончательно произошло отделение бухгалтерского учета финансовых результатов от их учета для целей налогообложения.

Этап 4 (1996 – 2001 гг.). Анализируя официальную политику Министерства финансов РФ и Государственной налоговой службы РФ за 1996-2001 гг., следует отметить стремление налоговых администраций подчинить бухгалтерский учет фискальным целям. Значительная часть изменений была направлена на уточнение порядка определения налогооблагаемой базы, в результате чего учетные показатели существенно отличались от объектов налогообложения. Правила

ведения бухгалтерского учета трактовались с налоговых позиций.

Причиной такого положения, возможно, стали бюджетный дефицит и ограниченность источников его финансирования. Ситуация вынуждала власть вносить постоянные изменения в порядок исчисления налогов, которые формируют значительную часть доходных поступлений бюджета (НДС, налог на прибыль). Изменения заключались в расширении налогооблагаемой базы, корректировках и дополнительных фискальных методиках, вследствие чего учет на предприятиях становился крайне запутанным и неоднозначным.

Сложность и неоднозначность толкования в налоговом и других видах законодательства прав и обязанностей хозяйствующего субъекта привели к несогласованности действий разных контролирующих ведомств. Плательщики вынуждены были отдельно фиксировать в своих учетных регистрах показатели финансово-хозяйственной деятельности, исходя из требований бухгалтерского учета и налоговых требований.

Таким образом, главной предпосылкой возникновения налогового учета в учетной практике России является противоречивость систем бухгалтерского учета и налогообложения, следствием которой стала несогласованность информационных потоков рассматриваемых систем.

Этап 5 (2002 – 2013 гг.) отличается окончательным выделением налогового учета в самостоятельный вид учета. В соответствии с главой 25 НК РФ [4], начиная с 1 января 2002 года, организации обязаны вести налоговый учет. Согласно статье 313 НК РФ, налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ. В данном определении в качестве функций налогового учета не указаны сбор и регистрация информации. Отсутствие этих функций определило основное отличие налогового учета от бухгалтерского. Главная цель налогового учета – определение налоговой базы по налогу.

Система налогового учета, согласно методическим рекомендациям по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, представляет собой особый порядок учета доходов, расходов, момента их признания. Предписания Налогового кодекса РФ предоставляют организациям право самостоятельно разрабатывать систему налогового учета.

Украина

Этап 1 (1991 – 1996 гг.). В этот период для расчетов налога на прибыль, НДС и других налогов использовалась бухгалтерская методология. Нормативной основой служило Постановление Кабинета министров Украины от 1993 года № 250 «Положение об организации бухгалтерского учета в Украине». Налог на прибыль рассчитывался по действующему на то время «советскому» порядку учета — выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг уменьшалась

на суммы себестоимости, общехозяйственных расходов, внереализационных расходов, других расходов.

Сумма прибыли умножалась на ставку налога и определялась сумма налога к уплате. Роль декларации по прибыли выполнял расчет налога по упрощенному формату, который подавался вместе с бухгалтерской отчетностью в налоговый орган ежеквартально.

История другого важнейшего налога в этот период – НДС – богата перипетиями. Начало ему было положено законом УССР от 25.06.1991 № 1251-ХІІ «О системе налогообложения». Этим законом было определено, что плательщиками НДС являются субъекты хозяйствования, которые создают в процессе производства товаров, работ и услуг добавленную стоимость.

Следующим шагом было принятие Закона Украины от 20.12.1991 № 2007-ХІІ «О налоге на добавленную стоимость». Объектами налогообложения, согласно данному закону были обороты по реализации на территории Украины товаров (кроме импортных), в том числе производственно-технического назначения, выполненных работ и оказанных услуг.

В последующем был принят декрет Кабинета министров Украины от 26.12.1992 № 1492 «О налоге на добавленную стоимость», которым было определено, что НДС является частью вновь созданной стоимости и уплачивается в государственный бюджет на каждом этапе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг.

Основные черты действовавшей до 1 октября 1997 года системы налогообложения добавленной стоимости следующие [10, с. 60]:

- отсутствовал механизм бюджетной компенсации устойчивого дебетового сальдо;
- не действовали правила инфляционной нейтральности;
- момент возникновения права на налоговый кредит определялся по принципу учета себестоимости, то есть был привязан к правилам бухгалтерского учета затрат;
- налог, уплаченный в цене товарных запасов, не уменьшал налоговых обязательств;
- налог, уплаченный в цене капитальных товаров, амортизировался.

Учет оборотов по НДС плательщик осуществлял на методологической базе бухгалтерского учета по данным счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «НДС».

Таким образом, можно утверждать, что налоговые правила были включены в систему бухгалтерского учета при расчетах и налога на прибыль и НДС [13].

Этап 2 (1997 – 2000 гг.). В этот период на Украине были приняты основные нормативные акты, которые коренным образом изменили систему налогообложения и, соответственно, расчетов налогооблагаемой базы. В частности, Законом о налоге на прибыль (в редакции от 22.05.1997 № 283) и Законом о налоге на добавленную стоимость от 03.04.1997 № 168 [3] в понятийный аппарат был введен термин «налоговый учет».

Анализ практики применения учетных механизмов налогообложения свидетельствует, что с развитием



рыночных отношений налоговый учет становится одним из основных видов учета на уровне предприятия. С 1997 года он приобрел черты доминирующего. Это связано с тем, что указанные законы обязывали предприятия – плательщиков налога на прибыль и НДС вести бухгалтерский учет своей деятельности с обязательным учетом требований фискальной (налоговой) службы Украины. Рассмотрим эти налоги более подробно.

Учет налога на прибыль. В соответствии со статьей 11 Закона Украины № 283 с 01.07.1997 были установлены правила ведения налогового учета доходов, расходов и амортизации, которые отличались от аналогичных правил бухгалтерского учета и включали такие элементы: налоговые периоды (п. 11.1), дата увеличения валовых расходов (п. 11.2), дата увеличения валовых доходов (п. 11.3).

Однако, устанавливая новый порядок исчисления налога на прибыль, законодатель не описывал методики самого налогового учета, не существовало и подробных инструкций о порядке заполнения декларации на прибыль, что повлекло за собой трудности с его внедрением. Плательщики самостоятельно устанавливали формы регистров и способы их заполнения. Способствовала этому концептуальная совместимость законов «О налоге на добавленную стоимость» и «О налогообложении прибыли предприятия»: базы налогообложения определялись по аналогичному правилу — по правилу первого события [11, с. 23].

Схемы расчета прибыли в налоговом и бухгалтерском учете кардинально различались. В результате на одних предприятиях чистая прибыль, рассчитанная по правилам налогового учета, оказывалась выше, чем рассчитанная по правилам бухгалтерского учета, в других — наоборот, ниже.

Практика показала, что большинство плательщиков проявляли творческий подход и вели такой учет внесистемным порядком. Считается, что именно в тот период плательщики налогов Украины получили настоящую закалку на самостоятельность в принятии решений о формах и технологиях учетных процедур с целью заполнения деклараций и отстаивания интересов бизнеса в спорах с налоговой службой.

Учет НДС. Были введены в практику налоговых расчетов новые учетные атрибуты – первичные документы (налоговые накладные и налоговые векселя), аналитические регистры налогового учета — книга учета приобретения товаров (работ, услуг) и книга учета продажи товаров (работ, услуг).

В бухгалтерском учете эти документы и реестры не применялись. И в этом не было необходимости, поскольку бухгалтерский учет имел свои документы и регистры.

Симптоматично, что в то время на новации в налогообложении Минфин Украины отреагировал нормативным документом по бухгалтерскому учету НДС – была издана Инструкция по бухгалтерскому учету налога на добавленную стоимость, в соответствии с приказом Минфина Украины 01.07.1997 № 141 [8]. В ней прописывался порядок отражения на счетах бухгалтерского учета операций по НДС согласно налоговым правилам.

Примечательно, что данная инструкция действует до настоящего времени (с изменениями и дополнениями), что подчеркивает ее универсальный характер. В то же время с позиций сегодняшнего дня многие ее положения являются рудиментами старой (дореформенной) системы учета.

Специфика налогового учета НДС состояла в том, что на уровне первичного и аналитического учета он достаточно существенно отличался от бухгалтерского учета. Но на синтетическом уровне данные налогового учета «вплетались» в систему бухгалтерского учета, отражались в главной книге и в финансовой отчетности — балансе и отчете о финансовых результатах [9]. Начиная с 2000 года был введен новый план счетов бухгалтерского учета, предприятия переходили на национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета.

Этап 3 (2000—2005 гг.). Это был период наработок механизмов налогового учета, совершенствования первичных документов: был уточнен состав реквизитов налоговой накладной, расчетов корректировок к накладной. Произошла замена книг продаж и приобретений по НДС на реестры выданных и полученных налоговых накладных. Теперь эти реестры уже не нужно было заверять в налоговом органе. Предприятия постепенно переходили на электронную систему выписки налоговых накладных и ведения реестров накладных [12, с. 34].

В налогообложении прибыли продолжал действовать механизм валовых доходов, валовых расходов и амортизации. Методология бухгалтерского учета укреплялась новыми национальными стандартами, нормы которых отвечали требованиям МСФО.

Этап 4 (2006—2010 гг.). Налог на прибыль. Наиболее значимым событием в этот период было введение Минфином Украины нового механизма заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль с помощью механизма налоговых разниц. Этот период был важным этапом развития бухгалтерской мысли относительно соотношений налогового и бухгалтерского (финансового) учета.

Ярким свидетельством этого считаем острую дискуссию в профессиональных бухгалтерских изданиях вокруг Положения о порядке расчета налоговых разниц по данным бухгалтерского учета (приказ МФУ от 29.12.2006 г. № 1316) и методических рекомендаций по составлению регистров бухгалтерского учета налоговых разниц, валовых доходов и валовых расходов (приказ Минфина Украины от 29.01.2007 № 45). Профессиональная бухгалтерская общественность преимущественно негативно восприняла появление этих нововведений по причине того, что «скрещивание» налоговых расчетов по налогу на прибыль с бухгалтерской методологией доходов и затрат проводилось без внесения изменений в закон «О налогообложении прибыли предприятий».

Была установлена новая форма отчетности — дополнение к примечаниям к годовой финансовой отчетности «Расчет налоговых разниц по данным бухгалтерского учета» по форме № 7. Это влекло за

собой дополнительные расходы предприятий на ведение учета и отчетности.

Как показали события, этот шаг Минфина Украины был ошибочным с точки зрения методологии, поскольку предлагал соединить то, что невозможно совместить, — нормы Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» и бухгалтерского Положения № 1316. Не случайно рассматриваемое Положение № 1316 просуществовало лишь год. После смены Правительства Украины в 2007 году Минфин отменил Положение № 1316 и, таким образом, порядок учета налога на прибыль вернулся в прежние рамки.

Налог на добавленную стоимость. Отмечается усиление вмешательства Государственной налоговой службы в учетный процесс по НДС. Требовалось подавать в качестве отчетности не только декларацию и регламентированные приложения, но и учетный регистр — реестр полученных и выданных налоговых накладных в электронном формате. На базе такой информации налоговый орган осуществлял сверку налоговых накладных контрагентов и выявлял нарушения. В результате сместились понятия «Учетный регистр» и «Форма отчетности».

Этап 5 (2011 – 2013 гг.). Налог на прибыль. Наиболее значимое событие — вступление в силу норм Налогового кодекса Украины (НКУ), согласно которым произошла смена методологии расчетов [5]. Согласно разделу III НКУ, предусмотрено использование правил бухгалтерского учета в расчетах базы обложения налогом на прибыль. Новое законодательство уже не содержит показателей валовых доходов, валовых расходов, амортизации с целью налогового учета.

Однако провозглашенный «бухгалтерский подход» нивелируется большим количеством позиций, по которым применяются особые правила формирования доходов и затрат. Особенно это характерно для затратного механизма и для операций особого рода [15].

Принимая во внимание такую ситуацию, Минфин Украины предпринимает попытку «бухгалтерского подхода» в учете налоговых разниц, который представляет собой модернизированный вариант применявшегося в 2006 году механизма. Общие подходы к его структуре установлены в приказе Минфина Украины от 25.01.2011 № 27 «Об утверждении Положения бухгалтерского учета «Налоговые разницы»». Это положение определяет методологические основы формирования в бухгалтерском учете хозяйствующих субъектов Украины информации о налоговых разницах и ее раскрытии в финансовой отчетности [12].

Отметим, что введенный механизм налоговых разниц используется параллельно с требованием бухгалтерских стандартов рассчитывать затраты по налогу на прибыль с учетом отсроченных активов и обязательств [13, с. 19].

Налог на добавленную стоимость. С принятием НКУ методология расчета базы НДС и ее составляющих существенно не изменилась. Произошла замена названия реестра налоговых накладных: вместо реестра полученных и выданных налоговых накладных

плательщики получили тот же документ, только с перевернутым названием — Реестр выданных и полученных налоговых накладных.

Отдельные «косметические» изменения произошли в показателях декларации об НДС — увеличено количество приложений к декларации. Наиболее существенным следует считать изменение порядка учета налогового кредита и отражения его в декларации отчетного месяца. Теперь у тех плательщиков, которые занимаются не только облагаемыми, но и освобожденными операциями, весь «входной» НДС делится на две части: по стабильному на весь год проценту соотношения таких операций за предыдущий год. По окончании года он пересчитывается, и происходит корректировка задекларированных сумм налогового кредита.

Обобщение

Таким образом, в содержании этапов 22-летней истории налогового учета в странах, которые из последних 98 лет 76 лет входили в состав одного государства (СССР), прослеживается определенная параллель. Особенно на начальном этапе 90-х годов XX века. В дальнейшем методики налога на прибыль имеют больше отличий, чем схожих черт. В то же время современные учетные механизмы НДС двух стран схематично схожи.

Перспективы исследований. Анализируя сложившуюся на сегодня ситуацию в России и на Украине во взаимоотношениях налогового и бухгалтерского учета следует сделать некоторые выводы. Прежде всего, налоговый учет следует рассматривать в узком и широком смысле.

Для условий России налоговый учет в **узком смысле** — это учет для исчисления налогооблагаемой прибыли в целях главы 25 НК РФ (а также налоговой базы для субъектов, применяющих упрощенную систему налогообложения в соответствии с главой 26.2 НК РФ). При этом нормативное понятие налогового учета определено в статье 313 и последующих статьях Налогового кодекса РФ.

Налоговый учет в **широком смысле** — это учет в целях исчисления всех видов налогов. При этом нормативного определения он не имеет, но требования его ведения содержатся в законодательстве в косвенных нормах.

Сегодня еще сохранился один налог, который остается полностью бухгалтерским. Это налог на имущество, база по которому определяется на основе бухгалтерских данных, исходя из балансовой стоимости основных средств. В настоящее время в Москве и некоторых регионах России осуществляется пилотный проект по исчислению налога на имущество, исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости. Пока что речь идет об офисных и торговых центрах.

В правилах расчета других налогов таких прямых ссылок нет, но тем не менее встречаются отдельные моменты, связанные с использованием бухгалтерских правил учета в целях расчета налогов (14, с. 53). Например, в учете НДС в России уже давно существуют свои первичные налоговые документы



(счета-фактуры) и свои налоговые регистры (книги покупок и книги продаж). В главе 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ применяется термин «учетная политика в целях налогообложения». Таким образом, в главе 25 НК РФ налоговый учет лишь получил юридическое закрепление, и с ее принятием появилось официальное требование создания налоговой учетной системы в организации.

Аналогичная ситуация характерна и для украинского налогового законодательства с той разницей, что в НКУ отсутствует норма о ведении отдельного налогового учета по конкретным налогам. Вместе с тем отдельные статьи разделов НКУ в отношении налога на прибыль, НДС и налога при разделе продукции сформулированы так, что предполагают заполнение деклараций по правилам, отличным от бухгалтерского подхода. А это требует на практике отдельной системы информации.

Следует отметить, что Налоговый кодекс РФ прещает налоговым и иным органам устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета. Однако налоговые органы нашли способ обойти данный запрет с помощью налоговой декларации. Форма налоговой декларации по налогу на прибыль составлена так, что может называться обязательной системой регистров налогового учета. Процесс заполнения данной декларации большей частью можно назвать самым настоящим налоговым учетом.

Таким образом, получается, что современный российский налоговый учет, с одной стороны, слишком ограничен, а с другой – излишне обширен. Слишком ограничен он с точки зрения сферы распространения, поскольку юридически он охватывает лишь налог на прибыль организаций и единый налог по упрощенной системе налогообложения. Было бы целесообразно распространить его действие на налогообложение в целом с четко прописанными целями. При этом слишком обширен налоговый учет с точки зрения своей структуры, он содержит в себе огромное количество требований.

На практике обособления налогового учета от бухгалтерского пока не произошло. У налогоплательщика действительно появилась новая обязанность создать дополнительную учетную систему в целях налогообложения. Но это приводит только к росту издержек организаций и не сопровождается освобождением самого бухгалтерского учета от фискальных функций, не способствует повышению качества налогового администрирования.

Дальнейшее совершенствование системы налогообложения, а значит, и системы налогового учета как в Российской Федерации, так и на Украине имеет большое значение для экономического развития стран, в том числе и для развития предпринимательской деятельности. Главной проблемой является снижение налогового бремени на организации при одновременном сохранении доходов бюджета.

Библиографический список

1. Закон РФ от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций».
2. Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».
3. Закон Украины от 03.04.1997 № 168 «Налог на добавленную стоимость».
4. Налоговый кодекс РФ – «Собрание законодательства РФ», 2000. – № 32.
5. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 № 2755-VI [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
6. Постановление Правительства РФ № 552 от 05.08.1992 «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость, и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли».
7. Постановление Правительства РФ № 661 от 01.07.1995 «О внесении изменений и дополнений в Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли».
8. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету налога на добавленную стоимость: приказ Минфина Украины от 01.07.1997 № 141.
9. Кругляк З.И. Взаимодействие систем бухгалтерского и налогового учета: международный опыт и российская практика /З.И. Кругляк// Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 7 (103). – с. 7-12.
10. Мальшкин А.И. Генезис и развитие налогового учета в Украине: исторический аспект /А.И. Мальшкин// Международный бухгалтерский учет // ООО Издат. дом «Финансы и кредит». – М. 2013. – № 14 (260). – с. 59–67.
11. Мальшкин А.И. Налоговый учет: ситуации и решения: [практ. пособие] / А.И. Мальшкин. – Киев: Лібра, 1999. – 224 с.
12. Мальшкин А.И. Учет и аудит налогов в Украине: теория, методология, практика: Монография. – Киев: ЦУЛ. – 2013 – С. 367.
13. Международный опыт гармонизации бухгалтерского и налогового учета по налогу на прибыль. – Ирпень. . . : НИИ финансового права, 2013. – 60 с.
14. Налоговый учет и аудит: состояние и перспективы развития: [монография]; под. ред. проф. Н.Т.Лабынцева /РГЭУ (РИНХ) – Ростов н/Д, 2010. – 259 с.
15. Гармонизация налоговых систем [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://investycii.org/investuvanya/ekonomika/harmonizatsiya-podatkovyh-system.html>.

УДК 332.14

Индустриальные парки как инструмент развития территориального образования

Industrial parks as an instrument of territorial district development

Николай Николаевич Тарасов, ФКП «Пермский пороховой завод», Россия, Пермь
генеральный директор, магистрант Института экономики и антикризисного управления
Nikolai N. Tarasov, «Perm powder plant», Russia, Perm
General Director, the graduate of the Institute of economy and crisis management
e-mail: pfsilan@mail.ru
399850, Липецкая область, г. Данков, ул. Чапаева, 2/68

Рассматриваются особенности создания индустриальных парков, раскрываются факторы инвестиционной привлекательности межфирменных образований на примере промышленной площадки в территориальных образованиях Липецкой области, обосновываются социально-экономическая значимость индустриальных парков и современные проблемы их функционирования.

The article considers the peculiarities of creation of industrial parks, reveals the factors of investment attractiveness of intercompany formations on the example of the industrial area and of the territorial entities of Lipetsk region, is substantiated socio-economic role of industrial parks and modern problems of functioning.

Ключевые слова: индустриальный парк; инвестиционная привлекательность; региональное развитие.

Keywords: industrial park; investment attractiveness; regional development.

Мировой опыт государственной поддержки предпринимательства при реализации парковых проектов показывает, что их осуществление позволяет странам получать прорывные результаты в экономическом развитии (Азиатско-Тихоокеанский регион) и ускорить структурные преобразования в экономике (Европа). В России результативность такого подхода сдерживается законодательными ограничениями бюджетного участия в долгосрочных инвестиционных проектах и недостаточной проработанностью существующих методов оценки эффективности парковых проектов.

Поэтому в условиях, когда вопросы децентрализации государственного управления в России и улучшение инвестиционного климата являются ключевыми, с которыми сегодня Правительство РФ всецело связывает свою деятельность, становятся востребованными дальнейшие научные разработки в области создания индустриальных парков как эффективного инструмента повышения инвестиционной активности в регионах и их территориальных образованиях.

Индустриальный парк (ИП) – это договорное межфирменное производственное образование малых и средних хозяйствующих субъектов (резидентов ИП),

расположенных на специально созданной и управляемой промышленной площадке с единой инженерной инфраструктурой и технологически связанных с крупным предприятием (интегратором ИП), осуществляющих разработку и производство конечной продукции.

Эффективное становление, функционирование и развитие индустриального парка предполагает наличие благоприятной бизнес-среды, которая отражает следующие основные черты индустриальных парков:

- ИП представляет собой альянс отдельных, как правило, малых и средних компаний, важным свойством которого является эффект синергии;
- взаимодействие резидентов ИП подчинено определенной логике взаимодополнения и взаимоподдержки в рамках выстроенного технологического процесса, который определяет специализацию продуктов и услуг индустриального парка;
- результаты функционирования ИП определяются качеством объединения усилий всех резидентов, что создает дополнительные возможности в их дальнейшей практической деятельности.

Появление индустриальных парков стало важной тенденцией развития государственно-частного



партнерства в России, что связано с ростом внимания государственных органов власти к этим проектам и их государственной поддержкой в различных формах. Так, в декабре 2013 года Президент РФ В.В. Путин в своем обращении к Федеральному собранию заявил: «Считаю, что если регион вкладывает свои средства в создание промышленных и технопарков, бизнес-инкубаторов, то дополнительные федеральные налоги, которые в течение трех лет поступят от размещенных там предприятий, должны возвращаться в субъект федерации в форме межбюджетных трансфертов» [1].

Особо важное значение имеет создание и развитие промышленных парков в моногородах, экономика которых полностью зависит от одного-двух предприятий, испытывающих в большинстве случаев серьезные финансовые проблемы или являющихся неконкурентоспособными в современных условиях ведения бизнеса.

В рамках государственной программы развития моногородов созданы и создаются такие промышленные парки: межмуниципальный промышленный парк «Шексна» в г. Череповце, промышленный парк со специализацией — деревообработка в г. Сокол Вологодской области, промышленный парк «Молот» в г. Вятские Поляны, промышленный парк «Чистополь» в г. Чистополь, ключевыми направлениями деятельности которого стали традиционное для данного региона производство продукции точного приборостроения, а также многие другие ИП в моногородах [2].

В настоящее время в России функционирует 303 промышленных парка и других образований паркового типа, которые территориально расположены в различных регионах страны. Промышленные парки отличаются высоким разнообразием: от универсальных, на промышленных площадках которых расположены резиденты различных отраслей национальной экономики (около 40%), до специализированных в рамках одной отрасли — машиностроение (16%), пищевая промышленность (8%), строительство и строительные материалы (5%); химическая промышленность (4%) и другие отрасли (металлургия, нефтегазовая промышленность, фармацевтика и медицинские технологии), удельный вес каждой из которых в общей структуре промышленных парков составляет 1-2%¹.

Исследование наполняемости регионов по количеству готовых промышленных парков позволило установить, что лидерами в этой области являются Московская область, Санкт-Петербург, Ленинградская область, Калужская область и Республика Татарстан.

Большинство промышленных парков расположено в европейской части страны, где находятся мобильные трудовые ресурсы, основной рынок сбыта продукции, имеется развитая транспортная инфраструктура, большинство предприятий обрабатывающих отраслей, гораздо больше готовых промышленных площадок.

Представляет интерес практика создания и развития промышленных парков в Липецкой области. Это

регион социально-экономической и политической стабильности, один из наиболее динамично развивающихся и занимающий лидирующие позиции в Российской Федерации и Центральном Черноземье по многим социально-экономическим показателям и параметрам инвестиционной привлекательности.

Региональные органы власти большое внимание уделяют процессам инвестиционного управления. В этой связи в Липецкой области в 2009 году разработана Инвестиционная стратегия на период до 2020 года. Она направлена на повышение инвестиционной привлекательности области, формирование условий для мобилизации внутренних и увеличения притока внешних инвестиций и новых технологий в экономику региона, на расширение источников инвестирования и повышение их эффективности, на развитие региональной инфраструктуры с использованием механизмов частно-государственного партнерства, сокращение разрыва в уровне социально-экономического развития между муниципальными образованиями области [3].

На базе одного из градообразующих предприятий Данковского района Липецкой области разработан проект создания промышленного парка с целью повышения эффективности использования потенциальных возможностей Данковского района на территории Липецкой области, развития перспективных конкурентоспособных производств на базе действующего предприятия химической отрасли промышленности ОАО «СИЛАН», роста уровня занятости и качества жизни населения на территории муниципального образования.

Задачами создания и развития промышленного парка на территории Данковского района являются:

- 1) обеспечение стабильных благоприятных условий инвестиционной деятельности в условиях промышленного парка на длительный период;

- 2) удовлетворение спроса инвесторов на современные площадки, подготовленные к размещению производственных объектов и развитию бизнеса;

- 3) создание экспортноориентированных новых видов продукции химической промышленности, соответствующих международным стандартам;

- 4) повышение производительности труда в промышленности путем создания новых высокопроизводительных и высокооплачиваемых рабочих мест;

- 5) снижение затрат резидентов по содержанию общей инфраструктуры, обеспечивающей промышленное производство;

- 6) упрощение начальных этапов реализации инвестиционных проектов, устранение административных барьеров;

- 7) содействие реструктуризации и повышению эффективности работы крупного промышленного предприятия, на чьей базе создается промышленный парк, развитие малого и среднего промышленного и инновационного предпринимательства;

- 8) увеличение налогооблагаемой базы на территории Липецкой области.

Поскольку создание промышленного парка связано с серьезными инвестициями, необходимо обеспечить инвестиционную активность потенциальных

¹Рассчитано автором статьи по источнику <http://russiaindustrialpark.ru/> – официальный сайт компании DEGA MARKET (структурное подразделение швейцарской компании DEGA GROUP).

Таблица 1. Внешние условия и факторы инвестиционной привлекательности развития индустриального парка для потенциальных инвесторов

Группы внешних факторов и условий	Содержание параметров привлекательности для потенциальных инвесторов
Государственные	Активизация государства по созданию благоприятного инвестиционного климата в регионе: 1) формирование институтов совершенствования инвестиционного климата (функционируют РФПИ, АСИ, Инвестиционный омбудсмен, Агентство по страхованию экспортных кредитов и инвестиций, новый формат Консультативного совета по иностранным инвестициям в России); 2) развитие нормативно-правовой базы по основным аспектам формирования инвестиционного климата в регионах; 3) разработаны и реализуются стимулы и методы господдержки создания индустриальных парков (технопарков)
Региональные	Высокие значения рейтинга инвестиционной привлекательности Липецкой области среди субъектов РФ, наличие у области международных кредитных рейтингов. Удобное транспортно-географическое расположение в центре Европейской части России. Развитая транспортная инфраструктура и наличие железнодорожных и автомобильных трасс федерального значения. Развитая система финансово-кредитных организаций (банковская инфраструктура). Наличие прогрессивного инвестиционного законодательства с широким спектром форм государственной поддержки (гарантии прав инвесторов, льготный налоговый режим для инвесторов). Регулярное проведение международных универсальных и тематических выставок, ярмарок, форумов, конференций и т.п., продвигающих региональные инвестиционные проекты. Политика, направленная на поддержку малого и среднего бизнеса. Разработан и реализуется Инвестиционный меморандум региона. Наличие опыта создания и развития региональных индустриальных парков. Низкий уровень социальной конфликтности населения и низкий криминальный риск. Данковский район представляет интерес для создания индустриального парка в связи с наличием высокого транзитного, в том числе газопроводного, потенциала, исторически сложившейся структуры химической промышленности, энергетики, наличия квалифицированных производственных специалистов и др.
Отраслевые (химическая промышленность)	Наличие высокого потенциала дальнейшего отраслевого развития: - в настоящее время кремнийорганическая продукция востребована и широко используется в оборонной, строительной, автомобильной и других отраслях промышленности; - устойчивая тенденции роста спроса на силиконы в мире в среднем по 6,2% в год; - в соответствии с Инвестиционной стратегией Липецкой области химическое производство в регионе имеет статус резервов роста

резидентов ИП, которая зависит от инвестиционной привлекательности проекта индустриального парка.

Инвестиционная привлекательность проекта индустриального парка определяется сложным взаимосвязанным разнонаправленным влиянием разнообразных факторов и определяется целым комплексом параметров, отражающих типичные мотивации большинства потенциальных инвесторов, которые характеризуют благоприятность ситуации по отношению к инвестициям в индустриальный парк [3].

Инвестиционную привлекательность можно определить как взаимосвязь инвестиционного потенциала (совокупность условий, факторов, привлекающих или отталкивающих инвесторов) и инвестиционных рисков (совокупность факторов, под влиянием которых возникает опасность непредвиденных потерь ожидаемой прибыли или имущества и вероятность полного или частичного недостижения результатов инвестиционного проекта).

В отличие от главных целей частных инвесторов (максимизация прибыли, минимизация риска) в регионах важнейшей стратегической задачей является построение социальноориентированной рыночной

экономики инновационного типа, поэтому в табл. 1 показаны внешние факторы и условия, а в табл. 2 – внутренние факторы и условия привлекательности проекта индустриального парка для частных инвесторов государственных органов власти различного уровня [4].

Помимо факторов инвестиционной привлекательности индустриального парка выявлены и факторы, сдерживающие предприятия в интеграции в промышленных парках:

- технологическая зависимость от компании-интегратора, нежелание попадать в ситуацию, когда компания-интегратор становится монопольным покупателем продуктов (монопсония);
- ограниченные возможности диверсифицировать бизнес;
- создание для компаний-резидентов дополнительных издержек при предоставлении льгот и преференций (например, получение льготы по аренде помещений оборачивается обязательной процедурой в виде сдачи отчетности, что для малых предприятий обременительно), сложности административных процедур и др.




Таблица 2. Внутренние условия и факторы инвестиционной привлекательности развития индустриального парка для потенциальных инвесторов

Группа внешних факторов и условий	Содержание параметров привлекательности для потенциальных инвесторов
Организационно-технологические	Наличие системного интегратора (ОАО «Силан»). Гарантия подключения всех инфраструктурных элементов. Упрощение и удешевление разрешительных и согласовательных процедур. Ориентация на применение передовых высокоэффективных, экологически чистых зарубежных и отечественных инноваций, позволяющих производить высококонкурентную химическую продукцию, соответствующую мировым стандартам. Уникальная технология и оборудование, планируемое к использованию ОАО «Силан», позволит организовать производство продукции с явным конкурентным преимуществом по сравнению с основными производителями в данной отрасли. «Совместимость» соседствующих производств и учет их интегрального воздействия на окружающую среду
Индустриальная инфраструктура	Стабильное энергоснабжение, сейсмоустойчивые площадки, качественная очистка воды и стабильное водоснабжение, удобные подъездные пути и высокий уровень дорожного покрытия, экологичность используемых инфраструктурных сооружений, наличие сервисных объектов, обеспеченность широкими каналами для передачи данных через Интернет и другие сети, предусмотрено транспортно-логистическое управление и пр.
Экономические	Показатели коммерческой эффективности проекта отвечают всем установленным критериям инвестиционной привлекательности проекта: - NPV имеет положительное значение; - дисконтируемый срок окупаемости 6 лет, IRR > WACC; - с одного рубля инвестиций инвесторы получают 1,77 рубля чистого денежного потока
Система льгот и стимулов	Хорошо организованная система льгот и стимулов позволит сделать процессы входа и перемещения резидентов более мягкими, а также дифференцировать инвесторов и подобрать им оптимальное расположение в зависимости от цели их инвестиций и направления бизнеса. Основные льготы: резиденты индустриального парка на 7 лет освобождаются от налога на имущество и транспортного налога, ставка налога на прибыль 13,5% – сроком на пять лет

Анализ социально-экономического значения создания и функционирования индустриальных парков в России и за рубежом показал, что в проектах паркового типа в целом, и в проектах индустриальных парков, в частности, заложен большой потенциал положительных воздействий на развитие той территории, на которой реализуется проект: рост инвестиционной привлекательности территории для бизнеса, формирование ее отраслевой специализации, стимулирование предпринимательской деятельности, повышение показателей качества жизни населения.

Потенциал индустриальных парков не достаточно раскрывается из-за сложности построения системы взаимодействия участников, обеспечивающей гарантирующие механизмы роста и сохранения инвестиций для частного предпринимателя на каждой стадии проекта и позволяющий бы ясно рассчитать его результаты.

Поэтому для эффективного функционирования индустриального парка важно основываться на следующих принципах его создания и функционирования:

- наличие четкой нормативно-правовой базы, синхронизированной и сопряженной по уровням управления;
- коммерческая и общественная эффективность;
- синергия, открытость;
- свобода принятия управленческих решений участниками ИП;
- конкуренция;
- соблюдение отраслевых приоритетов;
- гибкость структуры ИП;
- централизация управления;
- мотивация резидентов ИП, направленность на инновационное исследование. 

Библиографический список

1. <http://www.kremlin.ru/news/19825> – официальный сайт Президента РФ.
2. Роль государственных программ в развитии моногородов: монография / под ред. проф. А.Н. Ряховской. – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2014.
3. Ряховский Д.И., Акулова Н.Г., Бабанов А.В. Развитие механизма управления инвестиционной привлекательностью региона: Монография. – М.: ИЭАУ, 2014.
4. Ряховский Д.И. Государственный протекционизм в условиях мирового финансового и экономического кризиса / Проблемы современной экономики. Евразийский международный научно-аналитический журнал – Спб., 2008. – № 4(32). – С. 19–20.



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ