

Г.В. Максимова  
Г.Г. Печеникова

**НАПРАВЛЕНИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА,  
ОТЧЕТНОСТИ И ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ**

Учебное пособие

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Байкальский государственный университет

Г.В. Максимова  
Г.Г. Печеникова

**НАПРАВЛЕНИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА,  
ОТЧЕТНОСТИ И ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ**

Учебное пособие

Иркутск  
Издательство БГУ  
2018

УДК 657.1(075.8)

ББК 65.052.2я7

М17

Печатается по решению редакционно-издательского совета  
Байкальского государственного университета

Рецензенты д-р экон. наук, доц. И.А. Слободняк  
главный бухгалтер ООО АФ «Экономи Аудит» Т.Н. Рожанская

Максимова Г.В.

М17 Направления реформирования бухгалтерского отчета, отчетности и экономического контроля [Электронный ресурс] : учеб. пособие / Г.В. Максимова, Г.Г. Печенникова — Иркутск : Изд-во БГУ, 2018. — 134 с. — Режим доступа: lib-catalog@bgu.ru.

Учебное пособие написано в соответствии с Основной профессиональной образовательной программой высшего образования, с Федеральным государственным образовательным стандартом высшего образования. Рассматриваются вопросы реформирования бухгалтерского учета, отчетности и экономического контроля, актуальные вопросы применения МСФО, изменения правил оценки и признания объектов бухгалтерского учета, принципы регулирования бухгалтерского учета, принципы организации системы экономического контроля.

Рекомендуется преподавателям и студентам магистерской подготовки.

УДК 657.1(075.8)

ББК 65.052.2я7

© Максимова Г.В., Печенникова Г.Г., 2018

© Издательство БГУ, 2018

## Оглавление

<b>Раздел 1. Направления реформирования бухгалтерского учета и отчетности .....</b>	<b>4</b>
1. Концептуальные основы, цели и задачи бухгалтерского учета .....	4
2. Реформирование бухгалтерского учета в Российской Федерации .....	8
3. Совершенствование регулирования бухгалтерского учета. ....	14
4. Совершенствование методологии бухгалтерского учета.....	26
4.1. Учет основных средств.....	26
4.2. Учет запасов.....	34
4.3. Учет вознаграждений работникам .....	40
<b>Раздел 2. Реформирование экономического контроля .....</b>	<b>53</b>
1. Теоретические основы экономического контроля.....	53
1.1. Предмет и объекты внутреннего контроля.....	53
1.2. Принципы внутреннего контроля.....	59
1.3. Классификация видов внутреннего контроля .....	60
1.4. Формы контроля.....	64
1.5. Классификация методов и приемов контроля.....	83
2. Регулирование контроля.....	91
2.1. Документы, регулирующие контроль .....	91
2.2. Кодекс этики внутреннего аудитора .....	93
Список рекомендуемой литературы.....	131

## **Раздел 1. Направления реформирования бухгалтерского учета и отчетности**

### **1. Концептуальные основы, цели и задачи бухгалтерского учета**

Признанным лидером в области разработки положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) является Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности».

Основой разработки национальных стандартов являются международные стандарты при условии упрощения способов учета для субъектов малого предпринимательства и отдельных форм некоммерческих организаций. Важным критерием применимости новых стандартов является их совместимость с действующими нормами.

На сайте МФ РФ в разделе «Проекты законодательных и иных нормативно-правовых актов» размещены проекты: Положения по бухгалтерскому учету «Учет запасов» от 27.04.2012 г., Положения по бухгалтерскому учету «Учет аренды» от 29.06.2012 г., Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» от 28.06.2012 г., Положения по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждений работникам» от 26.07.2011 г., Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств».

Необходимо обратить внимание на то, что на начало 2018 г. ни один из названных проектов не реализован.

В России в течение довольно длительного времени проводится реформирование системы бухгалтерского учета. Главной задачей изменений считаем обеспечение возможности повышения доверия к информации, формируемой в бухгалтерском учете и представляемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Преобладающим фактором совершенствования системы бухгалтерского учета является проблема качества информации. Научно обоснованного определения понятия «качество бухгалтерской информации» не сформировано. Определены подходы к оценке качества с целью обеспечения достоверности информации.

Требования к порядку формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности определены на методологическом уровне, это принципы и правила оценки и признания фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. К ним относятся:

а) принципы-допущения, установленные п.5 ПБУ1/2008 «Учетная политика организации», которые определяют, как экономический субъект должен вести бухгалтерский учет с целью обеспечения достоверности формируемой информации;

б) принципы-требования, установленные п.6 ПБУ1/2008 «Учетная политика организации», которые должны соблюдать экономические субъекты при организации и ведении бухгалтерского учета;

в) правила ведения бухгалтерского учета, установленные гл.2 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

Названные требования и правила являются критериями для оценки правильности формирования бухгалтерской информации. Четкое и взвешенное применение этих правил позволит обеспечить качественные характеристики бухгалтерской информации.

Кроме требований, предъявляемых к процессу формирования бухгалтерской (финансовой) информации, необходимо соблюдать требования к качеству информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Требования к качеству бухгалтерской (финансовой) информации обусловлены целью подготовки и представления бухгалтерской отчетности заинтересованным пользователям. Цель бухгалтерской (финансовой) отчетности — представление информации полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и др. пользователей. Полезной информация считается, если содержит верные, правильные оценки и является уместной, надежно отражает данные и в полном объеме характеризует масштаб бизнеса.

Достоверной считается такая информация, которая не содержит существенных ошибок. Уместность информации обеспечивает принятие объективных управленческих решений, способствует правильной оценке фактов в динамике. На уместность информации оказывают влияние содержание и существенность информации. Надежность информации обеспечивается отражением экономической сущности явлений хозяйственной жизни, нейтральностью и осмотрительностью при отражении в бухгалтерском учете фактов деятельности.

Полезность информации признается критерием качества и представляет ее практическую ценность, пригодность для оценки денежных потоков, финансового состояния, для принятия управленческих решений.

В настоящее время актуальной является оценка способности экономического субъекта по обеспечению качества бухгалтерской информации. В частности, способность руководителя экономического субъекта организовать надлежащую систему внутреннего контроля, которая способна устранить факторы и условия возникновения возможных искажений в бухгалтерской (финансовой) информации, их своевременное выявление и устранение негативных последствий.

Руководство хозяйствующего субъекта на уровне внутренних локальных документов должно установить требования для обеспечения качественных характеристик бухгалтерской (финансовой) информации, которые должностные лица организации могли выполнять. В частности, базовые качественные характеристики могут содержать: определение фактов хозяйственной жизни, информацию, которая потенциально может быть полезна пользователям; оценку минимального объема информации о фактах хозяйственной жизни, если она доступна, и может быть верно представлена; определение доступности информации и возможности ее верного представления.

С целью обеспечения качества формируемой бухгалтерской (финансовой) информации руководство экономического субъекта должно оценить уровень профессионализма бухгалтеров, работающих в организации на соответствие требованиям Профессионального стандарта.

Федеральным Законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» установлены требования к квалификации главного бухгалтера или иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета в акционерных обществах, страховых компаниях, инвестиционных фондах и др. В части 4 ст. 7 Закона 402-ФЗ установлено, что главный бухгалтер должен иметь высшее образование, стаж работы по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности.

В Трудовой кодекс РФ на основании Закона от 2 мая 2015 г. № 122-ФЗ внесена статья 195.3 «Порядок применения профессиональных стандартов», в которой установлено, если Трудовым кодексом РФ, другими федеральными законами установлены требования к квалификации, необходимой работнику для выполнения определенной трудовой функции, профессиональные стандарты в части этих требований обязательны для применения работодателем. Характеристики квалификации, которые содержатся в профессиональных стандартах и обязанность применения которых не установлена, применяются работодателем в качестве основы для определения требований к квалификации работников с учетом особенностей выполняемых работниками трудовых функций, обусловленных применяемыми технологиями и принятой организацией производства и труда.

Определение «профессиональный стандарт» дано в ст. 195.1 ТК РФ — это характеристика квалификации, необходимой работнику для осуществления определенного вида профессиональной деятельности, в том числе, выполнения определенной трудовой функции. Под квалификацией понимают уровень знаний умений, профессиональных навыков и опыта работы.

По состоянию на 1 января 2018 г. разработано и утверждено более 19 профессиональных стандартов экономистов, занимающих разные должности в организации.

С 7 февраля 2015 г. вступили в силу Профессиональный стандарт «Бухгалтер», утвержденный приказом Министерства труда и социальной защиты РФ от 22.12.2014 г. № 1061-н. Профессия «Бухгалтер» одной из первой получила свой профессиональный стандарт.

Профессиональный стандарт «Бухгалтер» является частью проекта Минтруда России по упорядочиванию и стандартизации требований к различным профессиям.

Обязательность применения положений профессионального стандарта Трудовым Кодексом РФ не установлена. Но в Госдуме рассматриваются поправки в ст. 195.1 Трудового Кодекса РФ, в которых в частности, предлагается установить обязательность применения профессиональных стандартов в тех

компаниях, учредителями которых являются госорганы, государственные корпорации, госкомпании; организации в которых доля государственного участия составляет не менее 50 %.

Многие работодатели уже сейчас стали ориентироваться не требования профессионального стандарта при приеме бухгалтеров на работу, при аттестации работающих специалистов.

Профессиональный стандарт «Бухгалтер» предусматривает два уровня квалификации — 5-й и 6-й, которые различаются объемом полномочий и ответственности, характером знаний и умений специалистов в области бухгалтерского учета.

В соответствии с требованиями профессионального стандарта выделены две обобщенные трудовые функции:

1. Ведение бухгалтерского учета — включает следующие профессиональные действия: принятие к бухгалтерскому учету первичных документов о фактах хозяйственной жизни, денежное измерение и текущая группировка фактов хозяйственной жизни, итоговое обобщение фактов хозяйственной жизни.

2. Составление и представление бухгалтерской отчетности включает — составление бухгалтерской (финансовой) отчетности юридического лица, составление консолидированной отчетности, организация внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, ведение налогового учета и составления налоговой отчетности, проведение финансового анализа хозяйственной деятельности.

Для каждой трудовой функции определены необходимые знания и умения, требования к уровню образования и обучения, к опыту практической работы.

Профессиональный стандарт позволяет сформировать и раскрыть потенциал функций практикующего бухгалтера, позволит упорядочить взаимоотношения бухгалтера и работодателя, определить прямые и смежные обязанности бухгалтера, дополнительные сферы деятельности.

Бухгалтер, основываясь на положениях профессионального стандарта, имеет возможность аргументированно отстаивать свои права и обязанности. В условиях, когда происходит изменение назначения бухгалтерского учета и требований к нему, бухгалтеру важно четко определять круг профессиональных прав и обязанностей. Коммуникативная функция бухгалтерского учета становится основной по сравнению с функцией контроля, вместо предписательного характера регулирования вопросов бухгалтерского учета перешли к вариативности, происходит взаимопроникновение бухгалтерского учета и финансов. В таком положении чрезвычайно важны профессионализм, инициативность бухгалтера, способность формировать и отстаивать профессиональное суждение.

Сложность настоящего момента в том, что пользователи информации, которая формируется в бухгалтерском учете и представляется в бухгалтерской отчетности, не способны в полной мере ее использовать для обеспечения наилучших показателей деятельности. Необходима подготовка грамотных пользователей, упрощение в бизнес — среде уважения к бухгалтерскому учету, обучение менеджеров всех уровней, инвесторов, финансистов навыкам культуры пользования публичными данными бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Укрепление профессии, оптимальное развитие саморегулирование, соблюдение норм профессиональной этики требуют дальнейшего развития и совершенствования.

В настоящее время рассматривается проект федерального закона «Об оценке профессиональной квалификации», которым предлагается создание экзаменационных центров и квалификационных комиссий для оценки профессионального уровня бухгалтеров.

Программа подготовки и аттестации бухгалтеров работает много лет, систематически пересматривается, корректируется с учетом современного состояния развития профессии.

По инициативе Института профессиональных бухгалтеров России разработан профессиональный стандарт «Бухгалтер». Программа подготовки и аттестации бухгалтеров в соответствии с требованиями профессионального стандарта утверждена в августе 2015 г., принята всеми учебными центрами, аккредитованными в Институте профессиональных бухгалтеров России.

Вопросами подготовки и аттестации бухгалтеров (разных уровней) занимается Институт профессиональных бухгалтеров России. Профессиональное сообщество способно переосмыслить назначение и подходы к профессиональной аттестации. Профессиональная аттестация является средством подтверждения профессиональной пригодности, современного уровня знаний и навыков, следования этическим нормам профессии.

Профессиональное сообщество должно обеспечить более активную борьбу с явлениями коррупции, легализации доходов, полученных преступным путем.

## **2. Реформирование бухгалтерского учета в Российской Федерации**

В конце 1997 года Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве Финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров России одобрена Концепция развития бухгалтерского учета в рыночной экономике России, которая определила основы построения системы бухгалтерского учета в условиях новой экономической среды.

Концепция была основана на достижениях науки и практики, ориентирована на модель рыночной экономики, соответствовала международным принципам учета и отчетности.

В Концепции были сформулированы:

а) цель бухгалтерского учета — формирование достоверной информации для внешних и внутренних пользователей;

б) основы организации бухгалтерского учета: впервые определены принципы-допущения;

в) содержание информации, состав и требования к информации, формируемой в бухгалтерском учете;

г) критерии признания и оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности России начиная с конца 1990 гг. произошли значительные изменения в связи с принятием Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 06.03.1998г. № 283.

В Программе были определены цель и задачи перехода на международные стандарты финансовой отчетности, основные направления реформы.

В соответствии с положениями Программы крупнейшие хозяйствующие субъекты начали формировать показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности по международным стандартам. Получил развитие рынок аудиторских услуг, появились профессиональные объединения, ставшие членами Международной федерации бухгалтеров. Проведена большая работа по реализации задач, определенных Программой и Концепцией.

С целью дальнейшего развития системы бухгалтерского учета и отчетности по решению Правительства РФ была разработана вторая Концепция — Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, одобренная приказом Минфина России от 01.07.2004 г. № 180.

При разработке этой концепции были проанализированы результаты реформирования системы бухгалтерского учета в соответствии с положениями Программы реформирования бухгалтерского учета и определены основные направления дальнейшего развития бухгалтерского учета в России.

Развитие бухгалтерского учета предполагалось осуществлять в два этапа.

На первом этапе реализации Концепции (2004–2007 гг.) предусматривалось:

- а) обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов;
- б) утверждение основного комплекта российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО;
- в) создание основных элементов инфраструктуры применения МСФО;
- г) совершенствование системы подготовки и повышения квалификации кадров, в т. ч. пользователей бухгалтерской отчетности.

На втором этапе (2008–2010 гг.) предусматривалось:

- а) обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности других хозяйствующих субъектов;
- б) дальнейшее повышение роли профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии;
- развитие системы контроля обеспечения хозяйствующими субъектами публичности бухгалтерской отчетности.

Дальнейшее развитие системы бухгалтерского учета определило четкую направленность реформ на применение МСФО. Задачи, поставленные в Концепции, в большей части, были выполнены.

С целью дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации приказом Минфина России от

30.12. 2011 г. № 440 утвержден План по развитию бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе международных стандартов финансовой отчетности на 2012–2015 г.

План включает следующие направления:

1. Повышение качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, в т.ч. признание МСФО и разъяснений МСФО для применения на территории РФ; расширение сферы применения МСФО для составления консолидированной отчетности; определение перечня, применяемых МСФО; обобщение и распространение опыта применения МСФО и др.

2. Совершенствование системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, в т.ч.: обеспечение постоянного участия делового и профессионального сообщества в разработке нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета; приведение действующих федеральных стандартов аудиторской деятельности в соответствие с Международными стандартами аудита; разработка предложений по усилению государственного надзора за своевременностью и полнотой раскрытия бухгалтерской (финансовой) отчетности; разработка рекомендаций для хозяйствующих субъектов по организации и осуществлению ими внутреннего контроля бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3. Развитие профессии, в т. ч. повышение квалификации специалистов, занятых составлением, аудитом, использованием, контролем, надзором бухгалтерской (финансовой) отчетности по МСФО; разработка предложений по внесению изменений в Единый квалификационный справочник должностей, специалистов и служащих, связанных с бухгалтерским учетом и аудиторской деятельностью для отражения современных требований в отношении применения МСФО; разработка предложений по развитию системы профессиональной аттестации бухгалтеров на основе МСФО; разработка предложений по введению системы ежегодного повышения квалификации специалистов в области бухгалтерского учета на основе МСФО; разработка предложений по развитию саморегулирования в сфере оказания бухгалтерских услуг; разработка предложений по консолидации профессиональной деятельности в сфере бухгалтерского учета и аудита.

4. Международное сотрудничество, в т. ч. обеспечение участия в деятельности фонда МСФО; участие в Межправительственной рабочей группе экспертов по международным стандартам учета и отчетности (Комиссия по инвестициям, технологии и смежным финансовым вопросам Совета по торговле и развитию ЮНКТАД); участие в координационном совете по бухгалтерскому учету при Исполнительном комитете СНГ; сотрудничество с органами Европейской Комиссии в области бухгалтерского учета и аудита; сотрудничество с зарубежными национальными органами регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита.

В Плане по развитию бухгалтерского учета и отчетности определено, что исполнение мероприятий осуществляется с участием ФСФР России, Банка России, Фонда «НСФО», заинтересованных федеральных органов исполнительной

власти, делового и профессионального сообщества, Совета по аудиторской деятельности, саморегулируемых организаций аудиторов, Минздравсоцразвития России.

В соответствии с основными направлениями развития бухгалтерского учета и отчетности приняты и вступили в действие Закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ; Закон «О консолидированной отчетности» от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ.

Новый закон о бухгалтерском учете не предполагал революции в бухгалтерском учете. Методология и направления развития методологии, определенные в Концепции бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу, продолжают оставаться актуальными.

1. Повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.

В области бухгалтерского учета главная задача состоит в обеспечении относительной независимости организации учетного процесса от каких-то определенных видов отчетности — в обеспечении гарантированного доступа пользователей к качественной и надежной информации о финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов. Организация учетного процесса, базовые правила бухгалтерского учета и отчетности должны базироваться на российских стандартах, разрабатываемых на основе МСФО.

Основная задача консолидированной финансовой отчетности состоит в обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к информации о группе хозяйствующих субъектов. Для выполнения этой задачи предусматривается обязательное составление консолидированной финансовой отчетности по МСФО и проведение обязательного аудита этой отчетности.

В части управленческой отчетности необходимо изучение и распространение передового опыта ее организации, необходимости и возможности ее использования хозяйствующим субъектом.

В части налоговой отчетности стоит задача в снижении затрат на ее формирование путем существенного сближения правил налогового учета с правилами бухгалтерского учета.

2. Создание инфраструктуры применения МСФО.

Важно обеспечить обобщение и распространение опыта применения МСФО, обучения заинтересованных лиц стандартам МСФО.

3. Изменение системы регулирования бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Основная задача обеспечение разумного сочетания деятельности органов государственной власти и профессионального сообщества. Важно обеспечить построение такой модели, которая учитывает интересы всех заинтересованных сторон, не приведет к росту издержек, обеспечит повышение эффективности регулирования.

4. Усиление контроля качества бухгалтерской отчетности.

Основой системы качества бухгалтерской отчетности должен стать институт аудита. Наряду с аудитом система контроля качества бухгалтерской отчетности предполагает соответствующую надзорную деятельность уполномоченных государственных органов (Росстрахнадзор, Банк России, ФСФР России).

5. Существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией, ведением бухгалтерского учета и составлением отчетности и пользователей информации, представляемой в отчетности.

Развитие бухгалтерского учета и отчетности вызывает необходимость совершенствования бухгалтерского образования. Необходимо организовать подготовку достаточного количества квалифицированных бухгалтеров и аудиторов, владеющих современными навыками ведения бухгалтерского учета, подготовки и аудита бухгалтерской отчетности. При этом качественная система бухгалтерского учета и отчетности предполагает наличие достаточного числа грамотных пользователей, нуждающихся в информации, формируемой в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.

Развитие методологии бухгалтерского учета предполагает активное использование МСФО. Новый Закон о бухгалтерском учете снял ограничения на применение МСФО. В соответствии с Планом дальнейшего развития бухгалтерского учета на основе МСФО, предполагается концепция дифференцированного подхода к постановке и ведению бухгалтерского учета.

В части реформирования бухгалтерского учета в стране, главное внимание должно быть уделено: вопросам корпоративного управления, дисциплине составления отчетности, механизмам подтверждения ее качества, ответственности недобросовестных составителей отчетности.

В развитие Концепции бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности были приняты Закон РФ «О бухгалтерском учете» и Закон РФ «О консолидированной отчетности».

В Законе «О бухгалтерском учете» законодатель пересмотрел перечень объектов бухгалтерского учета. Раньше к объектам учета относилось имущество — это сугубо гражданско-правовое понятие. Теперь в составе объектов учета обозначены: активы, факты хозяйственной жизни, обязательства, источники финансирования, доходы, расходы. Термин «активы» фигурирует во многих ПБУ, но общего определения в нормативных документах не содержится. В МСФО тоже нет определения. Следовательно, бухгалтерский учет имеет специфические объекты.

Определения и признаки объектов бухгалтерского учета будут установлены в федеральных стандартах (подп. 1 п. 3 ст.21 Закона 402-ФЗ). Пока они не приняты надо руководствоваться характеристиками, приведенными в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Главное свойство актива — способствовать притоку денежных средств в компанию. Активы подлежат признанию и оценке исходя именно их этого критерия. Обязательства в Концепции тоже определяются через активы. Выполнение обязательств должно привести к оттоку активов.

Понятие обязательств в гражданском обороте и в бухгалтерском учете не совпадают. Таким образом, оценка новых объектов предполагает резервирование, дисконтирование и обесценение.

На сегодняшний день международно признанной отчетностью считается отчетность, составленная либо по МСФО, либо по американским общепринятым принципам бухгалтерского учета GAAP США.

В России, как правило, отчетность по стандартам GAAP США составляют в том случае, если компания собирается размещать свои акции на американской фондовой бирже, привлекать американских инвесторов или ориентируются на американского потребителя.

Россия адаптировала свою правовую систему к МСФО. Приказом Минфина России от 25.11.2011 г. № 160н на территории России введены в действие 63 документа МСФО.

МСФО представлены в приложениях к приказу Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации». По объему они в несколько раз превышают совокупность действующих ПБУ, но это не главная проблема. Переход на МСФО требует перестройки мышления.

Требования о составлении, представлении и публикации финансовой отчетности по международным стандартам распространено на организации, которые составляют консолидированную отчетность. В связи с вступлением в ВТО сфера применения МСФО будет расширяться. Правительство РФ выражает поддержку реформированию бухгалтерского учета. Для активного использования международных стандартов созданы практически все необходимые условия. Сегодня важным фактором является понимание того, что применение МСФО полезно для профессии.

В 2014 году в Москве авторитетная международная профессиональная организация — Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса при поддержке Минфина России провел форум по вопросам совершенствования бухгалтерского учета.

На форуме отмечалось, что в последнее десятилетие происходит изменения назначения бухгалтерского учета и требований к нему. Меняется содержание: коммуникативная функция учета становится доминирующей по сравнению с функцией контроля; происходит отход от предписательности к вариативности; идет процесс проникновения бухгалтерского учета и финансов; принципиально важными качествами для бухгалтера становятся профессионализм и инициативность.

С другой стороны, остро стоит задача формирования широкого класса грамотных пользователей, формирование в бизнес-среде уважения к бухгалтерскому учету, обучение менеджеров всех уровней, инвесторов, финансистов навыкам культуры пользования публичной финансовой бухгалтерской информацией.

Важнейшей, если не основной составляющей преобразований в сфере бухгалтерского учета и аудита, по мнению специалистов Минфина России, является укрепление профессии. Оно предполагает:

- а) разумное развитие саморегулирования;
- б) превращение норм профессиональной этики в повседневные правила поведения;
- в) активизацию контроля соблюдения профессиональных стандартов.

### **3. Совершенствование регулирования бухгалтерского учета**

С 1992 года — по настоящее время проводится реформирование, характеризующееся формированием современных рыночных отношений и своевременной адаптацией бухгалтерского учета к изменениям в законодательстве и новым экономическим условиям, в том числе международному взаимодействию экономических субъектов. С появлением рыночных отношений исчезает необходимость исправления управленческих решений, приведших к несению убытков, таким способом, как мгновенное исправление в отчетности тех или иных показателей, так как теперь наоборот необходимо использовать максимально реалистичные показатели бухгалтерской отчетности для анализа эффективности деятельности организаций иначе покупатель просто выберет другого конкурентоспособного производителя.

Таким образом, постепенно учет превращается из орудия наблюдения фактов хозяйственной жизни в инструмент управления предприятием. Данные бухгалтерской отчетности не просто отражают то, что делается в хозяйстве, но и являются следствием тех решений, которые принимала администрация на основе бухгалтерской информации. Становясь орудием (функцией) управления, бухгалтерский учет соединяет деятельность лиц (юридические слои) и функционирование процессов (экономические слои). При этом предмет учета меняется в зависимости от целей, выдвигаемых перед ним.

В России правила ведения бухгалтерского учета традиционно устанавливало государство, поэтому государственное вмешательство в экономическую жизнь страны имеет огромное влияние. На развитие института регулирования бухгалтерского учета значительное влияние и по сей день оказывает государство, которое выполняет функции законодательного органа, определяет направления реформирования экономики страны.

Возможно, что одной из причин этому вмешательству является огромная территория страны и ресурсные богатства, которые государство не может отдать в частную собственность, так как это всегда оставалось достоянием народа, а сырьевой товарооборот, как мы знаем, во все времена составлял достаточно хорошую основу российской экономики. Также можно предположить, что причина еще действительно в традициях, ведь наше общество еще достаточно эгоистично и внутри него преобладает высокий уровень конфликтности, что приводит порой

к невозможности в достижении согласия между субъектами, а уж тем более сложно определить правила игры для самих себя. Как правило, цели каждого экономического субъекта были и остаются в большинстве своем направленными на получение экономической выгоды здесь и сейчас, не задумываясь о прогнозировании. В зарубежных же странах имеется обратная практика, которая демонстрирует переход на рыночные экономические отношения довольно давно и, тем самым предприниматели были давно сподвигнуты к взятию законотворческой инициативы в свои руки и, таким образом, на равне с государством способны устанавливать и утверждать правила ведения бизнеса, в том числе в области регулирования составления отчетности.

Вместе с тем, в процессе эволюции российского законодательства, государство стало определять в различных концепциях и методологических рекомендациях одним из направлений, идущей уже достаточно долгое время реформы регулирования бухгалтерского учета, передачу некоторых своих функций в руки самих пользователей. Но для этого пользователям необходимо провести достаточно большую работу над организацией своей работы по взятию на себя некоторых функций законодателя в Российской Федерации.

По мнению С. Н. Поленовой, место регулирования бухгалтерского учета и отчетности в решении учетных задач следует понимать, как определенную совокупность действий в соответствии с выработанными правилами, позволяющих уменьшить проблемы в решении задач бухгалтерского учета.

Особое внимание следует уделить изучению именно системе регулирования бухгалтерского учета в России, отметим какие перспективы развития данного института, имеют место быть в современной России.

Главенствующее место в регулировании общественных экономических взаимоотношений, в том числе бухгалтерского учета, занимает Конституция РФ, которая обеспечивает ведение бухгалтерского учета с применением единых правил всеми хозяйствующими субъектами.

Гражданский кодекс Российской Федерации организует важнейшие положения учетной работы. Так, например, Гражданским кодексом Российской Федерации регламентируются такие положения как: наличие самостоятельного баланса у юридических лиц, обязательность утверждения годового отчета, определены случаи обязательного проведения аудита, установлен порядок регистрации, ликвидации, реорганизации юридических лиц, прописаны основные виды сделок и обязательств.

Налоговый кодекс Российской Федерации определяет основы налогового учета для всех юридических лиц и устанавливает порядок представления информации заинтересованным пользователям.

До принятия Закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ в 2011 году практика учета в России изменилась существенно. Значительные изменения произошли в российском законодательстве, регулирующем экономическую деятельность; вышло огромное количество новых нормативных правовых актов, определяющих методологию учета; принятый за это время и уже успевший неодно-

кратно измениться Налоговый кодекс Российской Федерации разделил финансовый и налоговый учет; значимо изменился статус Международных стандартов финансовой отчетности в России, сформировалась практика ведения управленческого учета отечественными компаниями. Важно отметить, что все эти изменения происходили в рамках норм Закона «О бухгалтерском учете» 1996 года, что, безусловно, указывает на его достоинства. Тем не менее, развитие практики учета в стране требовало новаций и в области законодательного ее регулирования.

В целях повышения качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, а также совершенствования системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности Приказом Минфина России от 30.11.2011 № 440 был утвержден План Министерства финансов Российской Федерации на 2012 -2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности.

Первым шагом в реализации настоящего Плана стало принятие нового Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г., который вступил в силу 01 января 2013 года.

Одной из причин принятия нового ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. стала тенденция активного применения Международных стандартов финансовой отчетности широким кругом российских организаций, которые на сегодняшний день для всех пользователей имеют рекомендательный характер и для определенного ФЗ № 208-ФЗ от 27.07.2010 г. «О консолидированной финансовой отчетности» круга субъектов обязательный характер. Кроме того, назрела необходимость корректировки системы регулирования бухгалтерского учета в стране в целом. В законе от 1996 года практически отсутствуют положения, описывающие эту систему, ее составляющие, механизмы взаимодействия ее элементов. Между тем сегодня, как никогда важно, с помощью правовых терминов важно зафиксировать: кто и каким образом занимается разработкой и принятием правил бухгалтерского учета, каковы функции и полномочия каждого участника данного процесса.

Не маловажны в регулировании бухгалтерского учета и другие законы, которые более детально регламентируют отдельные сферы предпринимательской деятельности и сопутствующие им процессы (такие как: Федеральный закон от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ, ФЗ и др.), а также указы президента, постановления правительства.

Далее следует система национальных бухгалтерских стандартов — положений по бухгалтерскому учету, устанавливающих принципы, базовые правила ведения бухгалтерского учета отдельных объектов и на отдельных его участках, которая сформировалась в период с 1998 по 2011 г. Регулирующим органом выступает Министерство финансов Российской Федерации — Департамент регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности. К документам системы национальных стандартов относят: «Положение

по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», которое определяет порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления отчетности хозяйствующими субъектами.

Далее рассмотрим такие основополагающие утверждения, на основе которых в настоящее время происходит развитие регулирования бухгалтерского учета, как нормы-принципы, закрепленные в третьей главе Закона № 402-ФЗ. Сущность принципов состоит в том, чтобы определить основополагающие постулаты всех элементов, которые в свою очередь и образуют систему регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. Перечисленные в законе принципы служат основой единообразия законодательства всех уровней определенной в законе его сферы действия и деятельности всех субъектов, на которых направлены правовые нормы. Действие такого нормативно-правового акта, как федеральный закон, распространяется на все субъекты экономической деятельности, в том числе и на органы государственного управления, и на субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета, которые больше других должны быть заинтересованы в эффективности выполнения своих функций.

В новой редакции Закона о бухгалтерском учете, по-новому интерпретированы нормы, которые касаются регулирования практической бухгалтерской деятельности, а именно изменены сами подходы к регулированию бухгалтерского учета в России, а именно:

а) на законодательном уровне определен закрытый перечень принципов регулирования бухгалтерского учета;

б) закреплена структурированная система законодательных актов, которые регулируют отчетность;

в) определено место международных стандартов финансовой отчетности в системе регулирования бухгалтерского учета.

Абсолютным новшеством Закона № 402-ФЗ стало содержание в статье 20 конкретного перечня принципов именно регулирования бухгалтерского учета. Ранее существовали лишь принципы, касающиеся методологии ведения бухгалтерского учета (непрерывность ведения учета, имущественная обособленность и др.). За достаточно большой срок существования законодательства о бухгалтерском учете, законодатель впервые дает нам логически выстроенную систему формирования правовых норм по учету, теперь есть от чего отталкиваться в рамках нормотворчества.

Аналогичную значимость такого рода «точек отправления» можно увидеть в статье 1 Гражданского кодекса Российской Федерации и в статье 3 Налогового кодекса Российской Федерации, для соответствующих областей общественных отношений, действие которых на них распространяется.

Рассмотрим принципы регулирования бухгалтерского учета, в соответствии с которыми, оно осуществляется:

а) соответствие федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;

б) единство системы требований к бухгалтерскому учету;

в) установление упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических субъектов, имеющих право применять такие способы в соответствии с настоящим Федеральным законом;

г) применение международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;

д) обеспечение условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;

е) недопустимость совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

Целесообразно за основу изучения и предложения перспектив развития системы регулирования бухгалтерского учета взяты два первых и наиболее, по нашему мнению, широко определяющих политику дальнейшего развития бухгалтерского учета, а именно: соответствие федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета.

Раскроем содержание каждого из выбранных нами в качестве основ определяющих принципов подробнее.

Первый принцип звучит, как: «соответствие федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета». Ранее в Законе № 129-ФЗ упоминался термин «пользователь», но имелось в виду, скорее управленческому кругу лиц в организации, а в Законе № 402-ФЗ этот термин подразумевает под собой именно пользователей-бухгалтеров, то есть непременно создателей отчетности. Соглашаясь с мнением ученого М.Л. Пятова, поясним, что это новелла посредством унифицирования появилась в российском нормативно-правовом акте из международных стандартов финансовой отчетности.

В международных стандартах финансовой отчетности подразумевается семь групп пользователей бухгалтерской отчетности:

а) инвесторы (субъекты, которые хотят понимать из отчетности предприятия уровень ее финансовой устойчивости и прибыльность);

б) работники (интерес которых к отчетности предприятия можно также приравнять к желанию работать в стабильно-прибыльном предприятии);

в) заимодавцы (субъекты, которые хотят увидеть из отчетности уровень платежеспособности предприятия);

г) поставщики и прочие торговые кредиторы (также, как и заимодавцы хотят увидеть в отчетности, уровень платежеспособности за свои товары и услуги);

д) покупатели (субъекты, которые хотят понимать из отчетности надежность компании, то показатели рентабельности и платежеспособности);

е) правительство и его органы (субъекты, которым нужна отчетность для статистических показателей в целом по стране, для фискальных целей);

ж) общественность (субъекты, которым отчетность может дать самую различную информацию, зависит от целей использования информации (например:

рабочие места, развитие той или иной сферы деятельности в каком-либо субъекте государства, возможно какая-то ниша еще не занята или несут только убытки предприятия и пр.).

Второй принцип звучит, как: «единство системы требований к бухгалтерскому учету». Для раскрытия данного принципа нужно понять, что такое «единство» и «система требований». Считаем возможным предположить, что под «единством» понимается тождественный термин «непротиворечивость» норм, в области регулирования бухгалтерского учета, и кроме того единство их методологии, то есть их должна объединять общая идея, цели.

Отходя в сторону от принципов регулирования бухгалтерского учета, стоит отметить, что на протяжении уже многих лет в течение происходящих в области регулирования бухгалтерского учета изменений особую актуальность для поддержания единства и целостности системы бухгалтерского учета и отчетности приобретает обеспечение стабильности этой системы. Первостепенное значение в этом имеет выявление рисков развития (неадекватность реальной экономической ситуации, несопоставимость информации, непоследовательность регулирования, однобокость развития и др.). Предотвращение или смягчение последствий этих рисков требует осуществления органами государственной власти и профессиональным сообществом комплекса соответствующих мер.

Как показывает отечественный и мировой опыт, развитие бухгалтерского учета и отчетности должно происходить в тесной связи с изменениями экономической ситуации в стране и отвечать характеру и уровню развития хозяйственного механизма. Недопустимо неоправданное затягивание процессов преобразования бухгалтерского учета и отчетности. В то же время форсирование изменений в бухгалтерском учете и отчетности вне связи с изменениями в хозяйственном механизме и реальным функционированием рыночных институтов может привести к снижению качества финансовой информации в экономике, дискредитации международных стандартов финансовой отчетности, а также ослаблению финансовой дисциплины.

Закон 1996 года о бухгалтерском учете не содержал самостоятельной статьи, посвященной субъектам регулирования бухгалтерского учета. В рамках соответствующей регламентации в статье «Регулирование бухгалтерского учета» данного Закона устанавливалось, что общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в России осуществляется Правительством Российской Федерации, и далее упоминались органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, а также непосредственно упоминался Минфин России, нормативным актам и методическим указаниям которого не должны противоречить нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые указанными органами.

В Законе от 2011 года названы две категории субъектов регулирования бухгалтерского учета:

- а) органы государственного регулирования бухгалтерского учета в России;
- б) субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета.

В отношении данного нововведения разработчиками нормативного акта отмечалось, что предусмотренная законопроектом система регулирования бухгалтерского учета основывается на сочетании деятельности органов государственной власти и негосударственных организаций, включая саморегулируемые профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов, предпринимателей, пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом декларировалось, что порядок регулирования бухгалтерского учета обеспечивает единство и непротиворечивость системы бухгалтерского учета в России, учет интересов широкого круга заинтересованных пользователей.

Рассмотрим подробнее субъекты государственного регулирования бухгалтерского учета, которые определены в законе, как уполномоченные федеральные органы, которые представляют собой федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные Правительством РФ осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Под уполномоченным федеральным органом власти подразумевается Минфин России.

То, что Минфин России является органом государственного регулирования бухгалтерского учета в России, закреплено также в положениях Бюджетного кодекса Российской Федерации, непосредственно устанавливающим, что Минфин России среди прочего обладает таким бюджетным полномочием, как осуществление методологического руководства по бухгалтерскому учету и отчетности юридических лиц независимо от их организационно-правовых форм, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Вторым субъектом государственного регулирования бухгалтерского учета определен Центральный Банк России. Предусматривается, что Банк России устанавливает обязательные для кредитных организаций и банковских групп правила проведения банковских операций, бухгалтерского учета и отчетности, организации внутреннего контроля, составления и представления бухгалтерской и статистической отчетности, а также другой информации, предусмотренной федеральными законами.

На основании вышесказанного, подытожим, что органами государственного регулирования бухгалтерского учета в России являются уполномоченные федеральные органы — Минфин России и Банк России. Закон 1996 г. о бухгалтерском учете, в отличие от действующего закона, не содержал самостоятельной статьи, определяющей функции таких органов, которые мы далее рассмотрим.

С первого прочтения перечня функций уполномоченного государственного органа регулирования бухгалтерского учета, закрепленных в статье 23 Закона № 402-ФЗ, напрашивается вывод, что в лице такового органа выступает исключительно Министерство финансов Российской Федерации, которое наделено полномочиями публичной власти, как внутри государства, так и на международной арене.

Его функции относительно национального бухгалтерского учета сводятся к утверждению программы разработки федеральных стандартов и в пределах его

компетенции отраслевых стандартов и обобщению практики их применения, организации экспертизы проектов стандартов бухгалтерского учета; утверждению требований к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета.

Как видим, в большинстве своем это функции, связанные с заключительным этапом формирования федеральных и отраслевых стандартов, фиксированием результата работы, тогда как непосредственную работу с текстами данных стандартов, обсуждение и определение того, как они будут выглядеть в итоге, осуществляют субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета, которые рассмотрим подробнее в третьей главы исследования.

Закрепление функций уполномоченного федерального органа в области международного регулирования бухгалтерского учета (участие в установленном порядке в разработке международных стандартов, представительство Российской Федерации в международных организациях, осуществляющих деятельность в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности)) отвечает потребностям не только сближения применения международных и национальных стандартов, но и обеспечения участия государства в правотворческом процессе в составе международного сообщества.

При этом, среди функций уполномоченного органа государственного регулирования бухгалтерского учета никак не обозначены контрольные или надзорные полномочия, связанные с обеспечением соблюдения экономическими субъектами законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете. Так, согласно Концепции № 180 к ведению органов государственной власти должен быть отнесен государственный контроль соблюдения законодательства в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности, в то же время к ведению профессионального сообщества должен быть отнесен контроль за соблюдением членами профессионального сообщества стандартов бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности. Отсутствие в Законе № 402-ФЗ соответствующего указания свидетельствует об избрании законодателем второй формы контроля из вышеперечисленных — «самоконтроля».

В то же время такой пробел вовсе не означает возможность безнаказанности субъектов, нарушающих законодательство о бухгалтерском учете.

Это подтверждает наличие в Плане по развитию бухгалтерского учета и отчетности такого мероприятия, как разработка предложений по внесению изменений и дополнений в законодательство по вопросам административной, уголовной и гражданско-правовой ответственности хозяйствующих субъектов, их руководителей и иных должностных лиц за нарушение сроков раскрытия бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее недостоверность.

Что касается соответствующих функций Центрального банка Российской Федерации (утверждение отраслевых стандартов и обобщение практики их применения, участие в подготовке и согласование программы разработки федеральных стандартов; участие в экспертизе проектов федеральных стандартов; совместное с уполномоченным федеральным органом участие в установленном порядке в разработке международных стандартов), то они должны осуществ-

ляться исключительно в пределах его компетенции, следовательно, распространяются на субъекты банковской системы (кредитные организации, банковские группы и т.д.).

Законодателем давалась следующая общая характеристика разграничения функций органов государственного регулирования бухгалтерского учета и субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета: к полномочиям органов государственного регулирования бухгалтерского учета отнесены, в частности, выработка государственной политики, утверждение национальных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета и их разъяснение, утверждение программы разработки национальных стандартов бухгалтерского учета; к ведению субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета — разработка проектов национальных стандартов бухгалтерского учета, их разъяснение, обобщение практики их применения и разработка предложений по их совершенствованию, взаимодействие с международными неправительственными организациями в области бухгалтерского учета.

В Концепции 2004 года развития бухгалтерского учета и отчетности в отношении изменения системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности наряду с прочим указывалось, что, принимая во внимание общественную значимость стандартов бухгалтерского учета и отчетности необходимо соблюдать разумное сочетание деятельности органов государственной власти и профессионального сообщества (профессиональных общественных объединений и другой заинтересованной общественности).

Говоря о распределении функций между органами государственной власти и профессиональным сообществом, необходимо учитывать, что, обеспечивая реализацию конституционного права на информацию в сфере предпринимательской деятельности и экономики, бухгалтерский учет и отчетность являются одной из гарантий единства экономического пространства в Российской Федерации. Регулирование бухгалтерского учета и отчетности должно обеспечивать единство системы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации и целенаправленность ее развития, учет интересов широкого круга заинтересованных пользователей.

В соответствии со статьей 22 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» субъектами регулирования бухгалтерского учета помимо органов государственной власти являются саморегулируемые организации, в том числе саморегулируемые организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета (далее — субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета).

Рассмотрим подробнее каждый из вышеуказанных субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета:

1. Саморегулируемые организации, в т. ч. саморегулируемые организации предпринимателей.

Отношения, возникающие в связи с приобретением и прекращением статуса саморегулируемых организаций, деятельностью саморегулируемых организаций, объединяющих субъектов предпринимательской или профессиональной деятельности, регулируются Федеральным законом от 1 декабря 2007 года № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях». Как определено в части 1 статьи 3 Закона № 315-ФЗ, саморегулируемыми организациями признаются некоммерческие организации, созданные в целях, предусмотренных настоящим Федеральным законом и другими федеральными законами, основанные на членстве, объединяющие субъектов предпринимательской деятельности исходя из единства отрасли производства товаров (работ, услуг) или рынка произведенных товаров (работ, услуг) либо объединяющие субъектов профессиональной деятельности определенного вида.

Так, саморегулируемой организацией аудиторов в соответствии с частью 1 статьи 17 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности.

2. Иные пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованных принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы, преследующие цели развития бухгалтерского учета.

В соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации ассоциациями и союзами признаются объединения юридических лиц и (или) граждан, основанное на добровольном или в установленных законом случаях на обязательном членстве и созданное для представления и защиты общих, в т.ч. профессиональных, интересов, для достижения общественно полезных целей, а также иных не противоречащих закону и имеющих некоммерческий характер целей. Там же предусмотрено, что в организационно-правовой форме ассоциации (союзы) создаются, в частности, объединения лиц, имеющие целями координацию их предпринимательской деятельности, представление и защиту общих имущественных интересов, профессиональные объединения граждан, не имеющие целью защиту трудовых прав и интересов своих членов, профессиональные объединения граждан, не связанные с их участием в трудовых отношениях (объединения нотариусов, оценщиков, лиц творческих профессий и другие).

3. Иные некоммерческие организации, также преследующие цели развития бухгалтерского учета.

Крупнейшим некоммерческим профессиональным объединением бухгалтеров и аудиторов в России является Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России), учрежденный в апреле 1997 года при поддержке Минфина России для реализации программы Правительства Российской Федерации по реформированию бухгалтерского учета и объединения членов профессии.

Согласно пункту 1.2 Устава некоммерческого партнерства «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», утвержденным общим собра-

нием членом некоммерческого партнерства «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (Протокол от 25 мая 2010 г. № 4), ИПБ России объединяет субъекты предпринимательской и профессиональной аудиторской деятельности (аудиторские организации, аудиторов и индивидуальных аудиторов, осуществляющих предпринимательскую деятельность), а также субъекты профессиональной бухгалтерской деятельности (аттестованных бухгалтеров, финансовых менеджеров) и других физических и юридических лиц, удовлетворяющих требованиям данного Устава и условиям Положения о членстве в Институте профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, утверждаемого Президентским Советом ИПБ России.

В соответствии со статьей 25 Закона «О бухгалтерском учете» для проведения экспертизы проектов федеральных и отраслевых стандартов при уполномоченном федеральном органе создается совет по стандартам бухгалтерского учета, который проводит экспертизу проектов федеральных и отраслевых стандартов на предмет:

- а) соответствия законодательству Российской Федерации о бухгалтерском учете;
- б) соответствия потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- в) обеспечения единства системы требований к бухгалтерскому учету;
- г) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов.

В состав совета по стандартам бухгалтерского учета входят:

- а) 10 представителей субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета и научной общественности, из которых не менее трех членов подлежат ротации один раз в три года;
- б) 5 представителей органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

Председатель совета по стандартам бухгалтерского учета избирается на первом заседании совета из представителей субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета, входящих в его состав.

По нашему мнению, соотношение членов совета по стандартам бухгалтерского учета в очередной раз подчеркивает ведущую роль в регулировании бухгалтерского учета субъектов именно негосударственного регулирования.

Роль ИПБ России выражается также в том, что согласно действующему составу совета по стандартам бухгалтерского учета, утвержденным Приказом Минфина России от 25 декабря 2015 г. № 541, в состав Совета вошли три представителя ИПБ России.

В состав Совета в качестве представителей субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета также вошли два представителя от Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП) — общероссийской организации, представляющей интересы деловых кругов как в России, так и на международном уровне. РСПП осуществляет свою деятельность посредством

двух юридических лиц, обладающих различным правовым статусом, — общероссийского объединения работодателей (ООР "РСПП") и общероссийской общественной организации (РСПП).

По одному представителю в состав Совета вошли представители от следующих субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета:

Общероссийской общественной организации «Деловая Россия», одной из основных целей которой является объединение частных предпринимателей для содействия развитию в России свободного конкурентного рынка, отечественного производства, справедливой и эффективной рыночной социальной системы, становлению «среднего класса» — класса новых российских собственников;

Фонда «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (Фонд «НСФО»), созданного с целью содействия внедрению в практику экономической деятельности в России признанных и широко применяемых в мире форм, правил и стандартов финансового учета и отчетности в рамках содействия интеграции России в мировое экономическое пространство. Фонд является негосударственной организацией, объединяющей представителей всех профессий, имеющих отношение к составлению, аудиту и использованию данных финансовой отчетности, а также представителей регулирующих органов;

Фонда развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ»»), деятельность которого направлена на разработку федеральных стандартов бухгалтерского учета, рекомендаций и иных регулирующих документов в области бухгалтерского учета в порядке, предусмотренном ФЗ «О бухгалтерском учете».

Статья 24 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» определяет функции субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета, а именно:

а) разрабатывает проекты федеральных стандартов, проводит публичное обсуждение этих проектов и представляет их в уполномоченный федеральный орган;

б) участвует в подготовке программы разработки федеральных стандартов;

в) участвует в экспертизе проектов стандартов бухгалтерского учета;

г) обеспечивает соответствие проекта федерального стандарта международному стандарту, на основе которого разработан проект федерального стандарта;

д) разрабатывает и принимает рекомендации в области бухгалтерского учета;

е) разрабатывает предложения по совершенствованию стандартов бухгалтерского учета;

ж) участвует в разработке международных стандартов.

Включение профессионального сообщества в процесс принятия стандартов целесообразно осуществить через специальный орган из высококвалифицированных, широко известных и авторитетных представителей профессиональ-

ного сообщества, включая пользователей бухгалтерской отчетности. Первоначально этот орган должен действовать в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов в качестве совещательного при федеральном органе исполнительной власти, на который возложена выработка государственной политики и нормативно-правовое регулирование в области бухгалтерского учета и отчетности. Основной задачей специального органа должна стать профессиональная общественная экспертиза: проектов российских стандартов в области бухгалтерского учета и отчетности, и разъяснений их; МСФО в процессе одобрения их; официального текста МСФО на русском языке, включая глоссарий терминов.

Профессиональная общественная экспертиза проектов стандартов и иных нормативных правовых актов предполагает определение соответствия их в первую очередь потребностям заинтересованных пользователей информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности. При этом потребности органов государственной власти принимаются во внимание наряду с потребностями иных пользователей и не рассматриваются в качестве приоритетных. Кроме того, должно определяться соответствие проектов стандартов и других нормативных правовых актов: общим принципам бухгалтерской отчетности в рыночной экономике; законодательству РФ; экономическим условиям хозяйственной деятельности в России; МСФО; отраслевой специфике деятельности хозяйствующих субъектов; требованию практической реализуемости.

В дальнейшем по мере накопления опыта государственно-общественного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, создания широко признаваемых и проявивших себя в достаточной степени профессиональных общественных объединений, а также с учетом международного опыта целесообразно рассмотреть вопрос об изменении организационной формы участия профессионального сообщества в процессе принятия стандартов, в частности, наделении соответствующими функциями негосударственного органа, далее рассмотрим перспективы такого развития.

## **4. Совершенствование методологии бухгалтерского учета**

### **4.1. Учет основных средств**

Проект ПБУ «Основные средства» разработан Фондом «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета», «Бухгалтерский методологический центр» и прошел экспертизу в Совете по стандартам МФ РФ и утверждения его в качестве федерального стандарта. Предположительно вступит в действие с 2019 года.

В качестве основы установления правил бухгалтерского учета основных средств при общей направленности реформирования бухгалтерского учета в России на сближение с МСФО являются:

- а) МСФО (IAS) 16 «Основные средства»;
- б) МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»;

в) МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

В проекте ФСБУ «Основные средства» введены более близкие к МСФО критерии признания и оценки объектов, принимаемых в состав основных средств.

Рассмотрим положения действующего стандарта по учету основных средств и предлагаемого проекта.

В действующем ПБУ 6/01 «Учет основных средств» в состав основных средств включают актив, предназначенные для получения дохода от сдачи в аренду. В проекте ПБУ «Основные средства» данные активы исключаются из состава основных средств. Это обусловлено разработкой и предполагаемым внедрением в систему российских стандартов бухгалтерского учета отдельного ФСБУ «Учет аренды», аналогичного МСФО (IAS) 17 «Аренда».

В проекте ФСБУ «Основные средства» устранен стоимостной критерий отнесения объектов к основным средствам (40000р. в действующем ПБУ 6/01). Сближается с МСФО (IAS) 16 перечень способов начисления амортизации основных средств. В проекте ФСБУ «Основные средства» организациям предоставляется возможность самостоятельной разработки способов начисления амортизации.

Меняется в сторону сближения с МСФО порядок отражения результатов переоценки основных средств.

В проекте ФСБУ «Основные средства» приведены термины, которые используются в данном стандарте, в том числе впервые на уровне нормативного документа бухгалтерского учета: актив, группа основных средств, не амортизируемая величина, чистая стоимость продаж.

Настоящий стандарт предполагается применять в отношении завершенных основных средств, а также незавершенных вложений в основные средства.

В перечень критериев признания актива в составе основных средств дополнено, что актив должен иметь материально-вещественную форму. Уточнено, что актив может быть предназначен не только для производства, но и для обеспечения защиты окружающей среды, безопасности деятельности.

В проекте рассматриваемого ФСБУ впервые предлагается затраты, связанные с приобретением (созданием) основных средств и формирующие их себестоимость подразделять на первоначальные и последующие.

К первоначальным затратам относятся такие затраты, которые осуществляются до момента, когда основное средство доставлено до места его использования и приведено в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями организации, и когда для ввода в эксплуатацию основного средства не требуется существенных затрат (далее — момент готовности).

Последующими затратами являются затраты, которые осуществляются после момента готовности. К последующим затратам, в частности, могут относиться затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и иные подобные мероприятия с основными средствами. К последующим затратам также относятся регулярные существенные затраты на проведение ремонта ос-

новных средств и на иные аналогичные мероприятия (например, проверку технического состояния), возникающие через определенные длительные временные интервалы (более 12 месяцев) на протяжении срока использования основных средств.

В проекте отсутствует понятие «инвентарный объект». Установлено, что организация самостоятельно определяет объект учета и группу основных средств. При этом оценивают:

а) характера деятельности, функционального назначения основного средства и выполняемых им функций;

б) наличия в составе основного средства самостоятельных частей/элементов, которые могут быть заменены без повреждения основного средства, имеющих существенную стоимость по отношению к стоимости основного средства и срок использования, в значительной степени отличный от срока использования основного средств;

в) наличия общего фундамента, общего управления, способности выполнять свои функции в комплексе и т.д.;

г) иных оснований.

В проекте ФСБУ допускается объединение однородных по характеру и использованию предметов в один объект учета. Данное предложение по укрупнению объектов учета повлечет за собой необходимость организации забалансового учета предметов, составляющих один объект в разрезе мест хранения, материально ответственных лиц.

Принимать к учету объект основных средств согласно проекту надо по себестоимости, а не по первоначальной стоимости, как установлено действующим ПБУ 6/01.

В состав себестоимости основных средств подлежат включению:

а) затраты на проверку надлежащего функционирования (тестирование) основного средства до момента готовности за вычетом расчетной стоимости материальных ценностей (готовая продукция, вторичное сырье и др.), полученных в ходе проведения проверки (тестирования) основного средства, которые организация способна продать или использовать с целью получения экономических выгод в будущем. Расчетная стоимость указанных материальных ценностей определяется исходя из их рыночной стоимости, чистой стоимости продажи, стоимости аналогичных ценностей или другой надежной информации, но не выше суммы затрат на проверку надлежащего функционирования (тестирование) основного средства. В случае продажи материальных ценностей до ввода основного средства в эксплуатацию затраты на проверку его надлежащего функционирования (тестирование) включаются в стоимость основного средства за вычетом фактической выручки от продажи указанных ценностей, уменьшенной на сумму расходов на продажу;

б) расчетная оценка затрат на демонтаж и утилизацию основных средств и восстановление окружающей среды на занимаемом ими участке после оконча-

ния их использования, если в результате приобретения или создания данных основных средств, организация принимает на себя такую обязанность и признает соответствующее оценочное обязательство.

Затраты на демонтаж и утилизацию включаются в себестоимость основных средств, если возможно надежно определить основное средство, к которому относится обязанность по демонтажу и утилизации основных средств и восстановлению окружающей среды, и расчетная оценка затрат в части таких основных средств может быть надежно определена.

В ином случае, данные затраты могут быть отражены как показатель, детализирующий группу статей «Основные средства» бухгалтерской (финансовой) отчетности, по самостоятельной строке «капитализируемые затраты по будущим обязательствам, связанным с рекультивацией земель и утилизацией основных средств». Такой способ может использоваться, например, для учета обязательств, связанных с объектами, находящимися во временном владении или пользовании, а также в случае нерациональности учета затрат на демонтаж и утилизацию основных средств и восстановление окружающей среды в балансовой стоимости отдельных основных средств. Выбранный организацией способ учета затрат на демонтаж и утилизацию основных средств и восстановление окружающей среды применяется последовательно для всех основных средств (групп основных средств).

Важным нововведением является положение о включении в себестоимость основных средств расчетной оценки затрат на их демонтаж и ликвидацию и восстановление окружающей среды на занимаемом участке. Одновременно в бухгалтерского учета признается соответствующее оценочное обязательство.

Следует отметить, что с 01.01.2015 г. № 3 ст. 375 НК РФ применяется в новой редакции Федеральным законом от 02.04.2014 № 52-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» дополнен абзац 1 п. 3 ст. 375 НК РФ. Суть дополнений в том, что остаточная стоимость объектов основных средств для целей налогообложения должна быть уменьшена на стоимость затрат, связанных с демонтажем и утилизацией основных средств, т.е. таких затрат, которые организация понесет только после окончания эксплуатации таких объектов. Данное правило улучшает положение налогоплательщика, т.к. уменьшение величины налогооблагаемой базы на законных основаниях влечет за собой экономию сумм налоговых платежей.

При этом следует помнить, что названные затраты прежде должны быть учтены в себестоимости (первоначальной стоимости) основных средств.

В проекте ФСБУ установлены ограничения на включения затрат в себестоимость основных средств, в т.ч. неэффективных затрат по приобретению (созданию) объектов учета: затраты, обусловленные ненадлежащей организацией процесса приобретения (создания) основных средств, доставки и приведения их в состояние, пригодное для использования в соответствии с намерениями организации. Примерами таких затрат могут быть сверхнормативный расход сырья, ма-

териалов, энергии, потери от простоев (за исключением обусловленных технологическими особенностями процесса создания основных средств), аварий, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины, чрезвычайных ситуаций.

Проектом ФСБУ предусмотрена возможность выбора модели последующей оценки объектов основных средств — с применением переоценки, либо без применения переоценки.

Предложенный в проекте ФСБУ порядок отражения переоценки соответствует международным требованиям и состоит в приведении стоимости основных средств к их текущей рыночной стоимости.

1. При использовании модели учета основных средств с применением переоценки пересчет их балансовой стоимости на дату переоценки осуществляется следующими способами:

- а) пропорциональный способ;
- б) способ изменения амортизации;
- в) способ обнуления амортизации.

2. Организация вправе начать использовать новый способ переоценки применительно ко всем основным средствам, входящим в одну группу, если такое использование предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации.

3. При применении пропорционального способа себестоимость и накопленная амортизация основного средства пересчитываются пропорционально таким образом, чтобы балансовая стоимость основного средства после переоценки равнялась рыночной стоимости основного средства. Пропорциональный способ применяется, например, к таким основным средствам как производственное оборудование.

4. При применении способа изменения амортизации переоценка основного средства производится исключительно за счет соответствующего пересчета накопленной амортизации основного средства. Себестоимость основного средства не пересчитывается. Балансовая стоимость основного средства после переоценки должна быть равна его рыночной стоимости. Способ изменения амортизации применяется, например, в отношении транспортных средств.

5. При применении способа обнуления амортизации себестоимость основного средства уменьшается на сумму накопленной амортизации по данному основному средству на дату переоценки. Балансовая стоимость основного средства пересчитывается до его рыночной стоимости. Способ обнуления амортизации применяется, например, в отношении недвижимости. Кроме того, данный способ может применяться вместо способа изменения амортизации в случаях, когда рыночная стоимость основного средства превышает его себестоимость.

Нововведением является предложенная проектом возможность отражения сумм дооценки на капитал с раскрытием информации в Отчете о финансовых

результатах в составе совокупного финансового результата периода без включения в прибыль (убыток). Сумму уценки основных средств предлагается относить в состав внереализационных расходов.

Следует отметить, что в действующей редакции ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденный приказом МФ РФ от 06.05.99 г. № 32н, ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденный приказом МФ РФ от 06.05.99 г. № 33н понятие «внереализационные доходы и расходы» отсутствует.

Сумма накопленной переоценки основных средств, включенная в состав капитала, относится впоследствии на нераспределенную прибыль организации одним из следующих способов:

а) одновременно при прекращении признания основного средства, по которому была накоплена дооценка;

б) при прекращении признания части основного средства (например, в случае частичной ликвидации). При этом сумма одновременно переносимой переоценки определяется как доля, равная доле ликвидируемой части в стоимости основного средства);

в) по мере начисления амортизации по основному средству. В таком случае сумма накопленной дооценки, подлежащая перенесению на конец отчетного периода, определяется как положительная разница между величиной амортизации за период, рассчитанной исходя из себестоимости (амортизируемой величины) основного средства с учетом последней переоценки, и суммой амортизации за этот же период, рассчитанной исходя из себестоимости (амортизируемой величины) основного средства без учета переоценок.

В части амортизации основных средств, проект уточняет, что амортизация начисления по завершенным основным средствам. При этом:

1. Для целей амортизации организация выделяет в себестоимости основных средств амортизируемые компоненты — части или иные элементы основных средств, которые амортизируются обособленно.

Амортизируемый компонент выделяется, если его стоимость существенна и при этом срок его использования существенно отличается от срока использования основного средства. Примером амортизируемого компонента, в частности, являются существенные по отношению к себестоимости основного средства суммы затрат на его ремонт и техническое обслуживание, осуществляемые организацией регулярно.

Организация вправе начислять амортизацию отдельно по компонентам основного средства, себестоимость которых не является существенной по отношению к себестоимости всего основного средства.

2. Срок использования определяется исходя из:

а) ожидаемого периода использования объекта с учетом его производительности или мощности;

б) ожидаемого физического износа объекта с учетом режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды;

в) частоты проведения ремонта, замены отдельных частей, ревизий технического состояния, достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации;

г) нормативно-правовых и других ограничений использования (например, срок аренды);

д) ожидаемого морального или коммерческого устаревания, возникающего в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи основных средств;

е) намерений организации в отношении продолжительности эксплуатации основных средств, планов по его замене.

3. Неамортизируемая величина признается равной нулю, если:

а) не ожидается поступлений от выбытия основного средства либо его части после завершения использования;

б) ожидаемая к поступлению сумма не является существенной;

в) ожидаемая к поступлению сумма не может быть надежно определена.

4. Неамортизируемая величина и срок использования основного средства определяются перед началом начисления амортизации. Неамортизируемая величина и срок использования подлежат проверке ежегодно при подготовке годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также при наступлении фактов, свидетельствующих о возможном их изменении, и, при необходимости, изменяются.

5. Организация выбирает тот способ амортизации основных средств, который наиболее точно отражает предполагаемую модель получения будущих экономических выгод от их использования. К основным средствам (группам основных средств), в отношении которых организация использует различные модели получения будущих экономических выгод, применяются разные способы амортизации. Выбранный способ амортизации применяется последовательно от одного отчетного периода к другому, за исключением случая изменения модели получения будущих экономических выгод.

6. Основные средства (амортизируемые компоненты) срок использования которых установлен в единицах времени, амортизируются одним из следующих способов:

а) линейным способом;

б) нелинейным способом (например, по сумме чисел лет срока использования, уменьшаемого остатка и др.).

7. Способы амортизации, применяемые в отношении основных средств (групп основных средств), должны подлежать проверке организацией, как минимум, в конце каждого отчетного года. В случае изменения модели получения будущих экономических выгод от использования основных средств в течение срока их использования ранее выбранные способы амортизации изменяются.

8. Периодичность начисления амортизации в течение отчетного года определяется организацией исходя из необходимости формирования в бухгалтерском учете промежуточных данных (например, для составления промежуточной отчетности, определения себестоимости продукции (товаров, работ, услуг), финансового результата от выбытия основных средств).

При этом, установлено, что амортизация для целей бухгалтерского учета не является источником финансирования (осуществления) вложений в новые основные средства.

Нововведением является правило проведения проверки объектов основных средств на обесценение. Организация проверяет завершенные основные средства и незавершенные вложения в основные средства на обесценение. Проверка на обесценение проводится при наличии факторов, свидетельствующих о возможном обесценении основных средств. В случае выявления обесценения основных средств, результаты обесценения признаются в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности.

В проекте ФСБУ определены условия и момент прекращения признания основного средства в бухгалтерском учете.

Прекращение признания основного средства производится в следующих случаях:

а) если от использования или выбытия объекта не ожидается будущих экономических выгод;

б) при изменении модели получения экономических выгод от использования объекта, влекущем переклассификацию основного средства в другой вид актива (например, переклассификация в состав внеоборотных активов к продаже).

Моментом прекращения признания основных средств считается поздняя из следующих дат:

а) дата принятия решения о прекращении эксплуатации объекта с целью его ликвидации или получения от него выгод в иной форме (например, продажи);

б) дата фактического прекращения эксплуатации объекта с целью его ликвидации или изменения формы получения выгод от него.

Расходом (доходом) от выбытия основного средства является разница между списываемой балансовой стоимостью основного средства, увеличенной на сумму затрат на его выбытие, и поступлениями от выбытия основного средства.

В бухгалтерской отчетности предполагается раскрытие следующей информации об основных средствах.

В бухгалтерском балансе в составе строк, детализирующих группу статей «Основные средства», отражается (с учетом существенности) следующая информация:

а) авансы (предварительная оплата) в связи с созданием (приобретением) основных средств за вычетом налога на добавленную стоимость, относящегося к данной сумме аванса;

б) незавершенные вложения в основные средства, в том числе сырье, материалы и т.п. активы, предназначенные для создания основных средств;

в) завершенные основные средства (пригодные для использования).

В отчете о финансовых результатах (с учетом существенности) раскрывается информация:

а) о доходах (расходах) от выбытия основных средств за отчетный период;

б) о результатах переоценки основных средств, признанных в составе доходов (расходов) отчетного периода;

в) о результатах переоценки основных средств в отчетном периоде, признанных в составе капитала;

г) об обесценении основных средств и восстановлении обесценения, признанном в составе расходов (доходов) за отчетный период;

д) об обесценении основных средств и восстановлении обесценения, признанном в сумме накопленных переоценок;

е) другая существенная информация.

В отчете об изменении капитала отражается информация о результатах переоценки основных средств и изменениях учетной политики в отношении основных средств, повлиявшая на увеличение или уменьшение капитала.

В отчете о движении денежных средств (с учетом существенности) раскрывается информация о денежных потоках организации от операций, связанных с приобретением (созданием, модернизацией, реконструкцией, подготовкой к использованию) и выбытием основных средств за отчетный период.

В части обсуждения направлений развития бухгалтерского учета и отчетности необходимо выделить следующие общие аспекты:

а) отказ от фундаментального допущения учетной политики об имущественной обособленности активов организации (П.5 ПБУ 1/2008). Например, предлагается принимать к учету запасы в момент перехода к организации экономических рисков и выгод, возникающих от владения ими, что необязательно связано с переходом права собственности;

б) в проектах используется новый для российского бухгалтерского учета термин «профессиональное суждение».

## 4.2. Учет запасов

В сферу действия проекта ФСБУ «Учет запасов» кроме сырья и материалов, ресурсов, предназначенных для продажи в ходе обычной деятельности организации включено незавершенное производство.

В проекте ФСБУ к запасам отнесены активы, находящиеся в процессе производства для последующей продажи (выполнения работ, оказания услуг) при осуществлении обычной деятельности организации «Затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшие всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом (далее — незавершенное производство), полуфабрикаты собственного производства, неукомплектованные или не прошедшие техническую приемку изделия».

В бухгалтерском учете запасами, признаются:

а) сырье, материалы, предназначенные для использования при производстве и продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг;

б) инструменты, инвентарь, оборудование и т.п. со сроками использования до 12 месяцев, используемые при производстве и продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг;

в) готовая продукция, предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности организации;

г) товары, приобретенные у других лиц, и предназначенные для перепродажи в ходе обычной деятельности организации;

д) затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом (далее — незавершенное производство), полуфабрикаты собственного производства, не укомплектованные или не прошедшие техническую приемку изделия;

е) затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг, в отношении которых организация еще не признала соответствующую выручку;

ж) объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для целей продажи в ходе обычной деятельности организации;

з) объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для целей продажи в ходе обычной деятельности организации;

и) объекты, соответствующие условиям признания основных средств, но которые в силу малой ценности разрешается признавать в составе запасов.

Запасами не признаются:

а) сырье, материалы, продукция, предназначенные для использования при создании внеоборотных активов организации;

б) финансовые вложения организации, включая предназначенные для перепродажи;

в) материальные ценности, находящиеся у организации на ответственном хранении, в процессе переработки в качестве давальческого сырья, на основании договора комиссии, в процессе транспортировки и т.п.

Требования проекта ФСБУ не распространяются на работы, выполняемые в рамках договора подряда, а также на финансовые активы, поскольку данные вопросы регулируются специальными нормативными документами.

Предлагается принимать запасы к учету в момент перехода к организации экономических рисков и выгод, связанных с владением запасами. Критерий права собственности при этом не является решающим.

Запасы, приобретенные организацией у других лиц, признаются в бухгалтерском учете в момент перехода к организации экономических рисков и выгод, связанных с использованием запасов для извлечения дохода. В большинстве случаев переход указанных рисков и выгод происходит одновременно с получением организацией права собственности на соответствующее имущество или с фактическим получением этого имущества.

Таким образом, запасы могут быть отражены на балансе до момента перехода права собственности. Это может быть в ситуации отсроченной оплаты, когда по условиям договора право собственности переходит к покупателю после оплаты. Тогда при определении момента перехода рисков и выгод предлагается исходить из профессионального суждения.

В действующей редакции ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утв. пр. МФ РФ от 09.06.2001 № 44 н, а также в методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. пр. МФ РФ от 28.12.2001 № 119 н в принципе ничего не сказано о моменте признания запасов и его зависимости от перехода права собственности. Практическое признание в бухгалтерском учете ориентируется на наличие права собственности по общему стереотипу.

В методических указаниях определено, что при отсутствии у организации права собственности на поступившие материальные ценности, они учитываются на забалансовых счетах. Кроме этого, п.36 Методических указаний установлена необходимость отразить в бухгалтерском учете неотфактурованные поставки, которые признаются при отсутствии расчетных документов на эти предметы.

Согласно проекту ФСБУ запасы оцениваются при признании в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат.

При этом в себестоимость запасов включают:

- а) затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, в том числе затраты по доработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик запасов;
- б) затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования;
- в) величина оценочного обязательства по демонтажу, удалению запасов и восстановлению окружающей среды на занимаемом ими участке, возникшего при приобретении или создании запасов.

В проекте не указано какие затраты следует капитализировать — текущие или будущие и надо ли создавать для этой цели соответствующий резерв.

При приобретении запасов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, в себестоимость запасов включается сумма, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величиной подлежащих в будущем уплате денежных средств учитывается в порядке, установленном для учета расходов, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, на протяжении всего периода отсрочки (рассрочки).

Таким образом, капитализация расходов в стоимости запасов возможна, только если актив идентифицируется как инвестиционный, т.е. требующий длительного срока создания, производства, приобретения. Такие правила установлены в ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам», утв. пр. МФ РФ от 06.10.2008 № 107н.

В себестоимость запасов при их создании, производстве и переработке на разных стадиях производственного процесса включаются затраты, непосредственно связанные с осуществлением, управлением и обеспечением производственного процесса (стоимость сырья и материалов, вознаграждения работникам, амортизация, содержание и техническое обслуживание основных средств, амортизация нематериальных активов).

В случае если результатом производства является выпуск более одного вида продукции (работ, услуг), те затраты, которые не могут быть отнесены на производство конкретного вида продукции (работ, услуг), распределяются между этими видами пропорционально установленной организационной базе. В качестве такой базы могут использоваться затраты, прямо соотносимые с конкретными видами продукции, например, сырье, материалы, заработная плата и т.д. Организация устанавливает базу для распределения указанных затрат между видами производимой продукции (работ, услуг) исходя из принципа рациональности и применяет его последовательно.

Таким образом, общехозяйственные расходы, непосредственно не связанные с производством и переработкой запасов, не участвуют в формировании себестоимости запасов. Включается в себестоимость запасов общехозяйственные и другие аналогичные расходы, непосредственно связанные с приобретением запасов.

Расходы на содержание работников отдела сбыта, на содержание складов в какой-то части подлежат включению в себестоимость запасов, в какой-то не включаются.

МСФО (IAS) 2 «Запасы» освещает данный момент более доступно и допускает включение в стоимость запасов только накладных общепроизводственных расходов. В МСФО накладные расходы подразделены на условно-постоянные и условно-переменные и приведены самостоятельные требования к их включению в себестоимость запасов. На наш взгляд, в проекте ФСБУ следовало бы более подробно изложить взаимосвязь между стоимостью запасов и накладными расходами, поскольку разработчики проекта включили в него порядок оценки незавершенного производства.

При рассмотрении проекта ФСБУ «Запасы» следует обратить внимание на перечень затрат, не включаемых в себестоимость запасов.

В себестоимость запасов не включаются:

- а) подлежащие возмещению суммы налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов;
- б) расходы на хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства;
- в) расходы, связанные с простоями, сбоями, нарушениями производственного процесса;
- г) обесценение других активов, независимо от того, использовались ли эти активы в производстве запасов;
- д) при неполной загрузке производственных мощностей та часть общепроизводственных расходов, которая не снижается пропорционально снижению объемов производства;
- е) общехозяйственные расходы;
- ж) расходы на продажу, за исключением затрат на фасовку, упаковку, придание товарного вида, доставку до места продажи.

В настоящее время сверхнормативные затраты отражаются в стоимость запасов согласно общему критерию непосредственной связи с приобретением (созданием) запасов. Это положение свидетельствует о влиянии МСФО на российскую концепцию учета запасов.

Тем не менее согласно МСФО (ISA) 2 «Запасы» в стоимость запасов не включаются сверхнормативные условно-постоянные производственные накладные расходы. В проекте же российского ПБУ это требование относится ко всем расходам. Таким образом, при резком снижении уровня производства, когда на единицу продукции приходится большая сумма затрат, чем при нормальном производственном уровне, любая возникающая разница по отношению к нормативным затратам будет списываться непосредственно на расходы периода. Подводя итог, следует говорить о том, что по проекту ФСБУ первоначальная стоимость запасов отражается по фактической стоимости, но не выше, чем их нормативная стоимость.

В проекте ФСБУ «Запасы» изменен подход к определению фактической стоимости запасов в торговых организациях. Согласно п. 13 ПБУ 5/01 торговые организации могут затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов, производимые до момента передачи их в продажу, включать в состав расходов на продажу.

Проект ФСБУ не содержит такого исключения для торговых организаций.

Проект ФСБУ допускает применение альтернативных, расчетных методов первоначальной оценки запасов.

Организации со сложным производственным процессом или большой номенклатурой готовой продукции вправе определять себестоимость запасов по плановым (нормативным) затратам. При использовании данного способа организация определяет себестоимость запасов как плановую величину затрат на приобретение, производство и переработку запасов. Нормативные затраты устанавливаются организацией исходя из нормальных (обычно необходимых) объемов использования сырья и материалов, труда, других ресурсов и загрузки производственных мощностей и подлежат регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями производства.

Организации розничной торговли с большой номенклатурой товаров вправе определять себестоимость запасов исходя из цен их продажи. При использовании данного способа организация определяет себестоимость товаров по ценам их продажи, уменьшенным на величину торговых наценок. При этом организация вправе учитывать торговую наценку обособленно от товаров, учитываемых по ценам их продажи. В таком случае в бухгалтерском балансе товары должны представляться за вычетом торговой наценки. Величина торговых наценок подлежит регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями закупки и продажи товаров.

Производители сельского, лесного и рыбного хозяйства, а также организации, осуществляющие брокерскую деятельность на товарной бирже, вправе оценивать запасы при их признании в качестве актива и на последующие отчетные

даты по текущей рыночной стоимости. Организация, принявшая решение оценивать запасы в соответствии с настоящим пунктом, обязана в дальнейшем последовательно придерживаться этого решения.

Сделана попытка в рамках одного нормативного документа прописать порядок оценки и сырья, и незавершенного производства на всех его этапах, и готовой продукции.

В текущем учете предлагается проводить уценку запасов до предполагаемой цены продажи за вычетом ожидаемых затрат на завершение производства и переработку единицы запасов, а также затрат по продажам. Появилось новое понятие «чистая стоимость продаж».

Запасы оцениваются на отчетную дату (за исключение случая, предусмотренного пунктом 19 проекта ФСБУ) по наименьшей из следующих величин:

- а) себестоимость, определяемая в соответствии с разделом II Проекта;
- б) предполагаемая цена, по которой запасы могут быть проданы, за вычетом затрат необходимых для завершения производства и переработки запасов, подготовки их к продаже и осуществления продажи (далее — чистая стоимость продажи).

В случае если сформированная в бухгалтерском учете стоимость запасов превышает их чистую стоимость продажи, запасы уцениваются до чистой стоимости продажи.

Признаками возможного превышения текущей стоимости запасов над их чистой стоимостью продажи является моральное устаревание запасов, потеря ими своих первоначальных качеств, снижение их текущей рыночной стоимости, сужение рынков сбыта запасов и т.п.

Действующий стандарт ПБУ 5/01 не позволяет изменять себестоимость запасов в которой они приняты к бухгалтерскому учету, кроме случаев, установленных законодательством. В соответствии с п. 25 ПБУ 5/01 запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество должны отражаться в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости этих запасов.

Проектом ФСБУ предусмотрены следующие способы оценки запасов при их использовании или выбытии.

Запасы, которые не могут заменять друг друга в производственном процессе и при продажах (например, продукция, изготовленная по индивидуальному заказу), оцениваются по стоимости каждой единицы таких запасов.

В случае если запасы представляют собой множество взаимозаменяемых (однородных) единиц их оценка на отчетную дату осуществляется одним из следующих способов:

- а) по средневзвешенной стоимости;
- б) ФИФО («первым поступил — первым выбыл»).

Для оценки запасов, имеющих сходные характеристики и выполняющие аналогичные функции в хозяйственной деятельности организации, должен последовательно применяться один и тот же способ оценки.

Таким образом, предполагается три метода списания стоимости запасов на себестоимость продаж: по средневзвешенной стоимости, ФИФО, по себестоимости единицы.

Несмотря на то что проект ФСБУ создан на основе МСФО, в нем упущен вопрос формирования себестоимости проданных запасов и оценки незавершенного производства.

Напомним, что действующие правила учета запасов требуют применять к их оценке на конец отчетного периода тот же метод, который используется при их выбытии, то есть по себестоимости каждой единицы запасов, средней себестоимости, ФИФО (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости).

В отношении признания расходов в проекте говорится: «...в момент признания выручки при продаже запасов их стоимость признается в составе расходов по обычным видам деятельности исходя из способа использования в ходе обычной деятельности». Между тем аналогия с действующим правилом не решает основного вопроса: как оценить себестоимость продаж и остаток незавершенного производства, включающих кроме запасов другие статьи расходов (заработную плату, амортизацию, услуги сторонних организаций, общехозяйственные расходы)? Тем более что ответ на этот вопрос не дает и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

### **4.3. Учет вознаграждений работникам**

Вопросу оплаты труда уделяется особое внимание на предприятии независимо от его организационно-правовой формы, размера и виды деятельности.

Вознаграждение за труд нередко является единственным источником существования для сотрудников, поэтому данный вопрос затрагивает интересы не только руководства, но и работников. Начисленные суммы включаются в себестоимость произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) и могут составлять значительную часть. Точные расчеты сумм вознаграждений важны, так как влияют на расчет налога на доходы физических лиц (НДФЛ), страховых взносов во внебюджетные фонды (ПФР, ФФОМС, ФСС), налога на прибыль. Эти факты служат причинами для более тщательного контроля над данной статьей расходов при принятии управленческих решений.

Для эффективного ведения предпринимательской деятельности необходимо создания единого нормативного документа для учета расчетов по оплате труда. Для многих участков бухгалтерского учета, в том числе для вознаграждения за труд, не разработаны специальные ПБУ, в свою очередь российские бухгалтеры применяют для учета ПБУ 10/1999 «Расходы организации». В системе МСФО утвержден такой стандарт — ISA 19 «Вознаграждения работникам», цель которого заключается в установлении правил учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам.

На сегодняшний момент на сайте Министерства финансов размещен проект положения по бухгалтерского учета «Учет вознаграждения работникам», который учитывает принципы МСФО. Этот факт является доказательством того, что органы исполнительной власти нашей страны стремятся привести бухгалтерский учет в соответствие с международным стандартом.

Заработная плата (оплата труда работника) — вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты). Данное определение дано 129 статье Трудового кодекса РФ (ТК РФ).

Российское система нормативного регулирования бухгалтерского учета расчетов по оплате труда включает следующие документы:

а) Конституция РФ, устанавливающая и гарантирующая права и свободы человека, касающиеся труда, свободное использование своих способностей, государственные пенсии и социальные пособия, обязательное медицинское и социальное страхование. В соответствии со статьей 57 Конституции РФ каждый гражданин обязан платить установленные государством налоги и сборы;

б) Федеральный закон: от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»; от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»;

в) Кодексы: Налоговый кодекс РФ, Трудовой кодекс РФ, Гражданский кодекс РФ;

г) «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

В настоящее время действует 24 отдельных ПБУ. Положения, касающиеся учета по оплате труда: ПБУ 4/1999 «Бухгалтерская отчетность организации», ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», ПБУ 10/1999 «Расходы организации».

а) «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности» от 31.10.2000 № 94н;

б) «Единый план счетов бухгалтерского учета для государственных органов власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных учреждений)» от 01.12.2010 № 157н.

Нормативные документы, разработанные в самой организации, такие как положение об оплате труда, коллективный договор, положение о премировании и компенсационных выплатах, учетная политика, штатное расписание и другие.

Исходя из выше перечисленного, следует, что на данный момент область нормативно-правовых документов, которые касаются учета расчетов по оплате труда, довольно объемна. В частности, стоит обратить внимание на использования российскими бухгалтерами нескольких ПБУ, ввиду отсутствия единого положения по бухгалтерскому учету расчетов вознаграждения работникам.

В зарубежной практике широко используется ISA 19 (МСФО) «Вознаграждения работникам», на протяжении долгого времени в который вносились изменения и поправки. В этом стандарте объединены все аспекты учета вознаграждений работникам (кроме выплат, основанных на акциях, их порядок регламентируется IFRS 2).

IAS 19 предусматривает следующие формы вознаграждений (расходы по ним признаются в том периоде, к которому они относятся):

а) краткосрочные вознаграждения (заработная плата, оплачиваемые отпуска, участие в прибыли и премии в течении года после отчетного периода, различные вознаграждения в не денежной форме для текущих сотрудников, взносы на социальное обеспечение);

б) выходные пособия;

в) пенсионные планы с установленными взносами;

г) пенсионные планы с установленными выплатами;

д) компенсационные выплаты долевыми инструментами.

В российской практике есть схожесть только с первым видом планов (с установленными взносами), то есть организация перечисляет определенный процент от заработной платы в негосударственные пенсионные фонды (НПФ) на имя работника, обязанности и расходы в бухгалтерском учете признаются в момент начисления соответствующих взносов.

Расчет пенсионных планов с установленными выплатами в ШФЫ 19 является сложным процессом, который должен учитывать множество факторов (размер заработной платы, стаж, возраст выхода на пенсию, среднюю продолжительность жизни, ставка дохода на активы, смертность, текучесть и другие). По причине организации прибегают к помощи актуариев — специалистов в области страховой математической статистики. Бухгалтерский учет по этому виду планов зависит от расчетов, предоставляемых актуарием, а чистое обязательство по выплатам (разница между дисконтированной стоимостью обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и справедливой стоимостью актива пенсионного плана) должно быть отражено в балансе.

Актуальные прибыли или убытки могут возникать в результате увеличения или уменьшения дисконтированной стоимости обязательств по плану с установленными выплатами или справедливой стоимости активов, возникают вследствие разницы между фактическим и ожидаемым результатом при оценке величины обязательств и активов. В МСФО допускается два способа учета актуарных прибылей и убытков:

а) признание актуарных прибылей и убытков в периоде их возникновения;  
б) отложенное признание актуарных прибылей и убытков, выходящих за пределы установленного коридора (10 % от дисконтированной стоимости обязательств по плану до вычета активов, либо 10 % справедливой стоимости активов плана),

В IAS 19 в состав прочих долгосрочных вознаграждений входят отпуска и вознаграждения за выслугу лет, долгосрочные пособия по нетрудоспособности, участие в прибыли и премии (выплата происходит по истечении 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказали услуги), отсроченные вознаграждения (выплата происходит через 12 месяцев после окончания периода, в котором они были заработаны). К данному виду вознаграждений тоже применимо дисконтирование будущих сумм, нахождение чистого обязательства, при этом актуарные прибыли и убытки, а также стоимость прошлых услуг признаются одновременно без применения «правила коридора».

В российских нормативно-правовых документах отсутствует разделение вознаграждений на краткосрочные и долгосрочные (деление происходит на основе ПБУ 4/1999 «Бухгалтерская отчетность организации»). Практика же показывает, что большинство вознаграждений рассматриваются как краткосрочные и содержат заработную плату, краткосрочные оплачиваемые отпуска и различные виды премий. В бухгалтерском учете РФ могут быть образованы резервы под предстоящую выплату отпусков и вознаграждений по результатам работы за год (необходимо отражение факта в учетной политике организации).

В IAS 19 выходные пособия выделены в отдельную категорию вознаграждений. Возникновение расходов связано не с оказанием услуг работником, а с фактом прекращения его трудовой деятельности в организации (затраты не приносят будущих экономических выгод и должны признаваться немедленно). Расходы признаются при условии, что компания имеет формальные обязательства в отношении увольнения работников до достижения ими пенсионного возраста или в отношении выплаты выходного пособия при принятии работником предложения о добровольном увольнении.

В российской практике расходы по выплате выходных пособий признаются в момент возникновения обязательств по выплате (за исключением ликвидации организации). В отношении прекращаемой деятельности может признаваться резерв-обязательство по таким затратам. Время признания, в которой он будет признан, и величина обязательства могут отличаться от требований МСФО.

В отличие от практики в РФ состав вознаграждений в МСФО более широкий, помимо заработной платы и премий в него включены дополнительные выплаты и начисления. Вторым различием можно считать отсутствие в российском учете разделения пенсионных программ на пенсионные планы с установленными взносами и выплатами. Третьим отличием от международных стандартов является то, что в нашей стране отсутствует широкое распространение экспертных оценок, развитые институты оценщиков (актуариев), а также экономическая

заинтересованность организаций в дополнительных расходах для предоставления полной и качественной информации пользователям финансовой отчетности.

Все выше перечисленное свидетельствует о том, что российская практика ведения бухгалтерского учета в области оплаты труда различается с международной (IAS 19). Поэтому требуется пересмотр ведения учета с ориентированием на МСФО и создание нового ФСБУ по вознаграждению работников.

На сайте Минфина РФ размещен проект ФСБУ «Учет вознаграждений работникам». Данный документ разработан национальной организацией по стандартам финансового учета и отчетности. Прототипом данного стандарта послужил IAS 19 «Вознаграждения работникам» (МСФО). ПБУ «Учет вознаграждений работникам» устанавливает порядок отражения вознаграждений работникам в бухгалтерском учете и отчетности организаций (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений) и может не применяться субъектами малого предпринимательства, за исключением субъектов — эмитентов публично размещаемых ценные бумаги (пункт 1 и 6 проекта).

В проекте прописаны вопросы, которые ранее нормативно не регулировались, в частности порядок учета и представления отчетности по долгосрочным вознаграждениям работникам, предполагающий дисконтирование обязательств, а также по пенсионным программам с установленными выплатами.

Проект стандарта «Учет вознаграждений работникам» состоит из пяти разделов:

- а) общие положения;
- б) признание и определение величины вознаграждений работникам;
- в) особенности признания и определения величины оценочных обязательств по вознаграждениям работникам;
- г) списание, изменение величины обязательств по вознаграждениям работникам;
- д) раскрытие информации о затратах труда работников в бухгалтерской отчетности.

В пункте 2 проекта содержатся две группы вознаграждений, включающие не только выплаты работнику (оплата труда, компенсационные и стимулирующие выплаты, отпуска), но и выплаты работникам в пользу третьих лиц (добровольное медицинское страхование и пенсионное обеспечение, расходы на обучение, питание и т.п.).

Заработная плата (оплата труда работника), включая компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты), а также иные компенсации, непосредственно связанные с выполнением работником трудовых функций (оплачиваемые отпуска — ежегодный, дополнительный, учебный и т.п.; пособия по временной нетрудоспособности и т.п.); выплаты ра-

ботникам и в пользу работников третьим лицам (включая членов семей работников), осуществляемые в связи с выполнением работниками трудовых функций, не включенные в заработную плату, в частности: расходы на лечение, медицинское обслуживание, добровольное медицинское страхование; добровольное пенсионное обеспечение и доплаты к пенсиям; обучение, питание, компенсацию (оплату) расходов на коммунальные услуги; оплата (компенсация) расходов по процентам по кредитам (займам) и т. д.; средства, отчисляемые профсоюзным организациям на культурно-массовую и физкультурно-оздоровительную работу (далее — добровольные отчисления на социальные нужды).

Положение «Учет вознаграждения работникам» распространяется также на страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации на обязательное пенсионное страхование, Фонд социального страхования Российской Федерации на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, фонды обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование, а также страховые взносы на обязательное социальное страхование на производстве и профессиональных заболеваний, подлежащие выплате в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации в связи с вознаграждениями работникам в виде заработной платы и добровольных отчислений на социальные нужды (далее — страховые взносы).

В ПБУ 10/1999 «Расходы организации» они рассматриваются отдельно, поэтому необходимо будет внести корректировки.

В проекте ФСБУ определено, что не следует относить к вознаграждениям работников. Например, выплаты работникам по договорам подряда и другим договорам ГПХ, а также страховые взносы, связанные с ними; вознаграждения, связанные с участием в уставном капитале организации; вознаграждений в виде дивидендов и распределения прибыли:

а) стоимость ресурсов организации (сырья, материалов, основных средств, нематериальных активов, топлива, энергии, работ, услуг и т.п.), использованных работниками в процессе выполнения трудовых функций;

б) затраты организации, связанные с обеспечением условий труда работников;

в) возмещение расходов работников, понесенных в связи с исполнением служебных поручений (оплата служебных командировок, расчеты по подотчетным суммам и т.п.), а также расходов работников, понесенных при использовании организацией личного имущества работников;

г) средства, затрачиваемые на содержание профсоюзных организаций;

д) выплаты работникам по договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера, а также непосредственно связанные с такими выплатами страховые взносы.

В настоящее время бухгалтеры учитывают подобные задолженность на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

В проекте ФСБУ установлено, что вознаграждения работникам могут быть предусмотрены:

а) требованиями действующего законодательства;

б) коллективным договором, трудовым соглашением, локальными нормативными актами или сложившейся практикой деятельности организации.

Во второй разделе проекта ФСБУ определены критерии признания обязательства по вознаграждениям работникам, которые схожи с условиями признания оценочного обязательства в пункте 5 ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Они представлены ниже:

а) у организации существует обязанность по вознаграждениям работникам, исполнения которой организация не может избежать;

б) имеется уверенность в том, что в результате выполнения работником (работниками) трудовых функций произойдет уменьшение экономических выгод организации;

в) сумма затрат может быть надежно и обоснованно определена.

Отдельно выделены правила отражения оплачиваемых перерывов в работе — выплаты по временной нетрудоспособности, отпускам и иным перерывам. Понятие перерывы повторяет стандарт IAS 19 (оплачиваемые отсутствия на работе). В проекте ФСБУ нет подробного списка выплат, но в международной практике данные расходы детализированы, делятся на краткосрочные (накапливаемые и не накапливаемые) и долгосрочные выплаты. Обязательства организации в соответствии с проектом ФСБУ по оплачиваемым перерывам в работе могут отражаться на счете учета резервов предстоящих расходов (счет 96).

Обязательство по вознаграждениям работникам признается в бухгалтерском учете в величине, отражающей наиболее достоверную оценку затрат, необходимых для расчетов по этому обязательству.

В проекте предполагается соблюдение принципа дисконтирования в случаях, когда срок исполнения обязательства по вознаграждениям работникам и страховым взносам будет превышать 12 месяцев после отчетного периода (оценивается по приведенной стоимости). В качестве ставки дисконтирования принимается эффективная доходность к погашению высоконадежных корпоративных (негосударственных) облигаций или государственных ценных бумаг.

Обязательства по вознаграждениям работникам в виде компенсаций при временной нетрудоспособности, оплачиваемые за счет организации отпуска и иные формы перерывов в работе (далее — оплачиваемые перерывы в работе), признаются в бухгалтерском учете при выполнении всех условий, установленных пунктом 8 проекта, с учетом следующих особенностей:

а) в случае, если оплачиваемый перерыв в работе может быть перенесен на будущие отчетные периоды, в том отчетном периоде, в котором работники выполняют трудовые функции, в результате которых у работников возникает право на оплачиваемые перерывы в работе;

б) в случае, если оплачиваемый перерыв в работе не может быть перенесен на будущие отчетные периоды, в том отчетном периоде, в котором у организации возникла обязанность по возмещению работникам отсутствия на работе.

В случае, если предполагаемый срок исполнения обязательства по вознаграждениям работникам, а также соответствующего обязательства по страховым

вносам превышает 12 месяцев после отчетного периода, в котором такие обязательства признаны в бухгалтерском учете, обязательства по вознаграждениям работникам и страховым взносам оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования их величины, рассчитанной в соответствии с пунктом 11 и 12 проекта соответственно (далее — приведенная стоимость).

В качестве ставки дисконтирования принимается эффективная доходность к погашению по состоянию на отчетную дату обращающихся на рынке ценных бумаг высоконадежных корпоративных (негосударственных) облигаций. При отсутствии по состоянию на отчетную дату обращающихся на рынке ценных бумаг высоконадежных корпоративных (негосударственных) облигаций в качестве ставки дисконтирования принимается эффективная доходность к погашению государственных ценных бумаг. При этом в качестве ценных бумаг (в том числе, облигаций), принимаемых к рассмотрению, относятся ценные бумаги, сопоставимые по основным характеристикам (срок, валюта, сумма и т.п.) с соответствующими обязательствами по вознаграждениям работникам.

В третьем разделе проекта ФСБУ охарактеризованы оценочные обязательства, как обязательства с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения. Порядок признания совпадает с пунктом 5 действующего ПБУ 8/2010. Они также дисконтируются в случае превышения 12 месяцев после отчетного периода (приведенная стоимость). В бухгалтерском учете и отчетности отражается за вычетом погашенных сумм.

Обязательства по вознаграждения работникам с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения (далее — оценочные обязательства по вознаграждениям работникам) признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) у организации существует обязанность произвести затраты на труд работников, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство по вознаграждениям работникам, если в результате анализа всех обстоятельств и условий более вероятно, чем нет, что обязанность существует;

б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства по вознаграждениям работникам, вероятно;

в) величина оценочного обязательства по вознаграждениям работникам может быть обоснованно оценена.

Обязанность произвести затраты на труд работников признается существующей, если соответствующие затраты предусмотрены действующим законодательством, коллективным договором и (или) трудовыми соглашениями, либо организация своими действиями или установившейся практикой деятельности создала у работников обоснованные ожидания осуществления таких затрат.

Оценочное обязательство по вознаграждениям работникам признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку затрат, необходимых для расчетов по этому обязательству.

Величина оценочного обязательства по вознаграждениям работникам определяется с учетом страховых взносов, которые возникают (возникнут) при фактическом исполнении обязательств по вознаграждениям работникам в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.

Величина оценочного обязательства по вознаграждениям работникам определяется организацией на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов. Организация обеспечивает документальное подтверждение обоснованности такой оценки.

В случае, если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства по вознаграждениям работникам превышает 12 месяцев после отчетного периода, в котором такое обязательство признано в бухгалтерском учете, оценочное обязательство по вознаграждениям работникам оценивается по приведенной стоимости.

Оценочные обязательства по вознаграждениям работникам в виде выходных пособий и иных выплат при расторжении трудового договора принимаются к бухгалтерскому учету при соблюдении всех условий, установленных пунктом 15 проекта, с учетом особенностей, установленных настоящим пунктом.

Для целей проекта обязанность организации по выходным пособиям и иным аналогичным выплатам признается существующей, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

а) организация обязана расторгнуть трудовой договор (договоры) с работником или группой работников до истечения срока соответствующего трудового договора (договоров);

б) организация предложила работникам расторгнуть трудовые договоры с работниками в добровольном порядке.

Для целей разрабатываемого положения обязанность организации по расторжению трудового договора с работником (группой работников) до истечения срока соответствующего трудового договора (договоров) признается существующей, если она имеет утвержденный в надлежащем порядке план сокращения численности работников и не имеет при этом возможности отказаться от его исполнения. План сокращения численности должен предусматривать, как минимум:

а) структурные подразделения, функции и примерное количество работников, которым будет выплачена компенсация в связи с прекращением трудовых отношений с ними;

б) размеры компенсаций работникам, подлежащие выплате;

в) время начала исполнения плана сокращений. При этом время начала исполнения этого плана должно быть таковым, чтобы существенные изменения в нем были маловероятны.

В случае если организация предложила работникам расторгнуть трудовые договоры в добровольном порядке, то величина соответствующего оценочного обязательства по вознаграждениям работникам должна отражать ожидаемое количество работников, готовых принять такое предложение.

В бухгалтерском учете и отчетности обязательства по вознаграждениям работникам, включая оценочные, отражаются за вычетом фактически выплаченных (погашенных) сумм.

Если величина выплаченных (погашенных) сумм превышает величину начисленных затрат, в бухгалтерском балансе это превышение отражается в составе активов организации.

В пункте 31 четвертого раздела проекта указано, что каждое обязательство подлежит проверке организацией в конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством. Обязательство может увеличиться, уменьшиться, остаться без изменений или списаться полностью (изменения происходят по МСФО).

Обоснованность признания и величина каждого обязательства по вознаграждениям работникам подлежат проверке организацией в конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством.

По результатам такой проверки сумма обязательства по вознаграждениям работникам может быть:

а) увеличена в порядке, установленном для признания величины обязательства пунктом 14 настоящего Положения, при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение величины обязательства;

б) уменьшена в порядке, установленном для списания обязательства пунктом 28 проекта, при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение величины оценочного обязательства;

в) остаться без изменения;

г) списана полностью в порядке, установленном пунктом 26 проекта, при получении дополнительной информации, позволяющей сделать вывод о прекращении выполнения условий признания обязательства по вознаграждениям работникам, установленных проектом.

Особое внимание заслуживают оценочные обязательства по схемам с установленными выплатами. Это обязательства по обеспечению вознаграждений работников после расторжения трудового договора с организацией в виде пенсий, страховых и иных аналогичных выплат. Проект ФСБУ в пункте 25 по этому виду оценочного обязательства дает ссылку на международные стандарты. В IAS 19 подобные выплаты называются пенсионными планами с установленными взносами и выплатами. Следует учитывать, что учет планов с установленными выплатами сложен, поэтому западные организации привлекают к работе актуариев. Российские предприятия будут испытывать трудности ввиду отсутствия развитого института актуариев.

Последний раздел проекта ФСБУ «Учет вознаграждения работникам» посвящен тому, что бухгалтерская отчетность должна раскрывать информацию о величине заработной платы, отчислений на социальные нужды и страховых

взносов, а также по отдельным видам вознаграждений, величина которых существенна. Величина обязательств на конец периода отражается в балансе: краткосрочные вознаграждения в разделе «Краткосрочные обязательства», оценочные обязательства в строке «Оценочные обязательства» раздела «Краткосрочные обязательства» или «Долгосрочные обязательства». Расходы на оплату труда и страховые взносы будут отражаться в пояснении к отчету о финансовых результатах.

В тексте проекта ФСБУ «Учет вознаграждений работникам» содержатся многие особенности международного стандарта финансовой отчетности IAS 19, в некоторых пунктах проекта идет прямая отсылка к МСФО. Создание подобного ФСБУ является положительным направлением развития российского бухгалтерского учета для функционирования внутри мирового экономического сообщества. Проблемой остается отсутствие детализации некоторых пунктов проекта ФСБУ, но появление проекта и открытие доступа к нему для обсуждения и изменения приведет к улучшению ведения учета оплаты труда в будущем.

### **Контрольные вопросы**

1. Роль Гражданского и Налогового кодексов в нормативном регулировании учета активов.
2. Роль Росстата в нормативном регулировании учета активов.
3. Роль Министерства культуры РФ в регулировании учета активов.
4. Практика арбитражных судов в регулировании учета активов.
5. Органы регулирования обращения ценных бумаг и их функции.
6. Факторы, оказывающие влияние на финансовый результат деятельности организации.
7. Налоговый Кодекс РФ в регулировании вопросов признания и списания дебиторской и кредиторской задолженности.
8. Требования Налогового Кодекса в части исчисления и уплаты налогов.
9. Органы регулирования взаимоотношений с Пенсионным Фондом РФ и их функции.
10. Органы регулирования взаимоотношений по социальному страхованию и обеспечению и их функции.
11. Основные требования к содержанию договоров с поставщиками и покупателями.
12. Роль Трудового Кодекса РФ в регулировании трудовых отношений.
13. Нормативное регулирование признания доходов от продажи товаров.
14. Нормативное регулирование признания доходов от оказания услуг.
15. Нормативное регулирование признания доходов от выполнения работ.
16. Нормативное регулирование признания материальных расходов.
17. Нормативное регулирование признания расходов на оплату труда.

18. Нормативное регулирование признания расходов на содержание основных средств.
19. Нормативное регулирование признания расходов управление и обслуживание производства.
20. Понятие прямых и косвенных расходов.
21. Понятие нормируемых расходов.
22. Негосударственные органы регулирования бухгалтерского учета.
23. Совет по стандартам бухгалтерского учета.
24. Понятие этики профессии «Бухгалтер».
25. Профессиональный стандарт «Бухгалтер».
26. Закон о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ, его влияние на регулирование бухгалтерского учета.
27. ЦБ РФ, его роль в регулировании бухгалтерского учета.

### **Тематика сообщений**

1. Коммуникативная функция бухгалтерского учета
2. Вариативность процедур бухгалтерского учета
3. Понятие МСФО
4. Возможность и необходимость применения МСФО на территории России
5. Требования к должности «бухгалтер» в социально значимых организациях
6. Профессиональное поведение бухгалтера
7. Права и обязанности бухгалтера
8. Ответственность бухгалтера
9. Осмотрительность в бухгалтерском учете
10. Существенность в бухгалтерском учете
11. Профессиональное суждение в бухгалтерском учете
12. Проблемы деления имущества на движимое и недвижимое
13. Проблемы учета восстановления основных средств
14. Проблемы формирования первоначальной стоимости (себестоимости) основных средств
15. Проблемы признания финансового результата от выбытия основных средств
16. Последующие затраты, формирующие себестоимость основного средства
17. Выбор модели последующей оценки основных средств
18. Новации в бухгалтерском учете амортизации основных средств
19. Учет лизинговых операций у лизингодателя и лизингополучателя
20. Новации в учете аренды основных средств у арендатора

21. Обесценение объектов основных средств
22. Признание и оценка нематериальных активов
23. Текущая оценка и амортизация нематериальных активов
24. Долговые инструменты: основные аспекты новизны в признании и оценке
25. Незавершенные капитальные вложения: сравнительные аспекты
26. Сравнительный анализ правил признания доходов в бухгалтерском и налоговом учете
27. Сравнительный анализ признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете
28. Прочие доходы в бухгалтерском и налоговом учете
29. Прочие расходы в бухгалтерском и налоговом учете
30. Способы организации налогового учета
31. Принципы организации налогового учета
32. Признание постоянных разниц в бухгалтерском учете (ПБУ 18/02)
33. Признание временных разниц в бухгалтерском учете (ПБУ 18/02)
34. Текущий налог на прибыль (ПБУ 18/02)
35. Формирование фактической себестоимости приобретения запасов.
36. Оценка запасов после признания
37. Оценка запасов по справедливой стоимости.
38. Оценочные обязательства в учете запасов.
39. Проблемы формирования себестоимости приобретенных товаров в оптовой и розничной торговле.
40. Проблемы формирования себестоимости готовой продукции.
41. Себестоимость запасов в бухгалтерском и налоговом учете.
42. Формы вознаграждений работников в соответствии с МСФО.
43. Оценочные обязательства в части оплаты отпусков.
44. Дисконтирование долгосрочных вознаграждений работников.
45. Признание вознаграждений работникам.
46. Оценка вознаграждений работникам.

## **Раздел 2. Реформирование экономического контроля**

### **1. Теоретические основы экономического контроля**

#### **1.1. Предмет и объекты внутреннего контроля**

В рамках Концепций, Программ и Плана развития бухгалтерского учета и отчетности в России одним из направлений является совершенствование системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая разработку рекомендаций по организации и осуществлению внутреннего контроля, в т.ч. профессиональных стандартов по бухгалтерскому учету и формированию отчетности.

На современном этапе развития общества актуальными остаются вопросы контроля.

Любой вид управления немислим без контроля, то есть нельзя управлять, не проверяя исполнения установленных норм, требований и правил, не выявляя фактического состояния дел на управляемых объектах.

Контроль — это один из атрибутов государственной и общественно-политической жизни, важнейшее условие нормального функционирования экономики. Объективная необходимость контроля, как труда по надзору и управлению, как особой функции обусловлена природой всякого комбинированного общественного труда. Контроль имеет конкретно-исторический характер.

Контроль — составная часть деятельности людей по управлению экономикой. Он выступает как внутренне присущая экономике общая функция управления, которая пронизывает все звенья и уровни системы управления. Степень его использования зависит от круга учитываемых и анализируемых показателей, от формы их представления и потребности менеджеров для решения управленческих задач.

Контроль участвует в решении управления подготовкой производства, оперативного управления производством, управления маркетингом и логистикой, финансами и продажей, денежными потоками и себестоимостью и т.д.

Опираясь на общую ориентацию с позиции целостности системы и базируясь на определении одного из основоположников науки управления Л. Фаоля о том, что элементами управления являются «предвидение, организация, распорядительство, координирование и контроль», отметим, что взаимосвязь между ними не односторонняя. Контроль, влияя на все другие элементы управления, в свою очередь сам находится под их влиянием.

Так как контроль в основном формирует информацию об отклонениях, то связь его с прогнозированием и планированием проявляется, прежде всего, в том, что посредством контроля определяется уровень выполнения принятой программы, разработанных показателей и установленных правил деятельности организации.

Практика показывает, что самые совершенные формы планирования не могут быть эффективно задействованы без разработки и внедрения современных

форм контроля. В процессе управления контроль выступает как элемент обратной связи, то есть по его данным проводится корректировка ранее принятых решений и программ. Эффективно организованный контроль имеет стратегическую направленность, ориентированную на положительные результаты деятельности компании. С помощью контроля также дается оценка производственно-коммерческой, финансовой и учетной политикам, поискам дополнительных источников и сфер приложения капитала.

Такая информация служит стратегическому бизнесу и осуществлению принятых программ и бюджетов, а также их корректировке с выявлением причин их невыполнения.

Различие между этими функциями заключается в области решаемых задач. Если стратегия бизнеса (планирование) занимается определением перспектив развития, то контроль определяет эффективность и правильность этих позиций.

Экономический анализ и контроль как функции системы управления компании обладают тесным взаимодействием и взаимопроникновением. Экономический анализ занимает одну из ключевых позиций в системе управления. В значительной степени его сфера определяется адекватностью применяемой системы контроля, аккумулирующей данные об отклонениях. Для оценки реальности достижения поставленных целей информация об отклонениях представляется в аналитических обзорах.

В практике система показателей, которая всесторонне характеризует производственную и финансово-хозяйственную деятельность, позволяет в процессе экономического анализа изучить причинно-следственную связь между ними. Одной из основных задач анализа является оценка, без нее контроль будет неполным по содержанию и нерезультативным. Это характеризует их связь, а также то, что многие способы анализа широко используются при осуществлении контроля. Подчеркивается данная связь и тем, что на основе анализа оценивается состояние объекта управления и контрольной деятельности. В свою же очередь, оценка является одной из стадий процесса контроля.

Следовательно, контроль нельзя рассматривать в отрыве от экономического анализа, то есть, с одной стороны, осуществление контроля за деятельностью компании невозможно без применения аналитических процедур, а с другой — исполнение функции анализа в управлении влечет за собой выполнение функции контроля.

Рассматривая связь контроля с такой функцией управления, как учет, необходимо отметить особое место, которое она занимает в системе управления. Учет представляет количественное отражение и качественную характеристику экономических процессов расширенного воспроизводства. При этом учет не может обойтись без контроля над качеством этого отражения и правильностью характеристики финансово-хозяйственных процессов. В противном случае было бы не выполнено основное требование, предъявляемое к учету, — его достоверности. С другой стороны, контроль не может обойтись без учетной информации.

Контроль имеет собственный предмет, отличный от предмета бухгалтерского учета и экономического анализа.

Предмет контроля — это деятельность компании в соответствии с действующими законами, нормами, правилами. Это те процессы и явления, которые рассматриваются с точки зрения возможного их несоответствия намеченным целям, нормам, управленческим решениям. При этом в поле действия функции контроля находятся преимущественно отрицательные отклонения или риски управляемого объекта от заданных, желаемых характеристик. Во многих случаях контроль носит локальный характер и в большей степени ориентирован на выявление отклонений (рисков), снижающих возможности интенсивного развития экономики компании.

Принципиально иное содержание имеет предмет бухгалтерского учета, который представляет собой систему наблюдения, регистрации, группировки, систематизации, оценки, сводки, анализа и передачи информации о состоянии и использовании активов, обязательств и капитала компании внешним и внутренним потребителям.

Сегодня особое значение приобретает система контроля, используемая при автоматизации проведения учетно-аналитических операций компании.

При автоматизированной форме учета ввод данных в систему производится один раз. И на основании единожды введенной информации формируются все регистры синтетического и аналитического учета. Поэтому предусматриваемый ранее многоэтапный контроль каждого первичного документа несколькими должностными лицами, сводных остатков и оборотов по всем регистрам учета потерял смысл. Таким образом, суть и процедура проведения контроля существенно изменились. Основное внимание при такой форме учета переносится с визуального контроля всех реквизитов первичных документов на процесс ввода информации в систему. Даже если первичные документы составлены правильно и проверены всеми необходимыми контролерами, но бухгалтер при вводе в автоматизированную систему ошибся и эта ошибка не была своевременно обнаружена, это может привести к непредсказуемым последствиям. Следовательно, необходимо контролировать не только правильность составления первичных документов, но и правильность их ввода в автоматизированную систему. Существует несколько способов контроля ввода информации.

Правильно организованная автоматизированная форма учета должна позволить контролировать не только ввод информации, но и производить еще целый ряд контрольных процедур на протяжении всего рабочего цикла.

Контроль и регулирование — это сравнение фактических результатов с базовыми показателями для определения отклонений и корректировки расхождений. Это может выразиться в действиях, направленных на то, чтобы привести фактические результаты в соответствие с запланированными. Функции контроля и регулирования помогают администрации оценить, будет ли долгосрочная программа реализована. Если обнаруживается, что поставленные цели не могут быть достигнуты, то данные, полученные в процессе контроля и регулирования, используются для пересмотра целей и долгосрочных программ компании. Это позволяет выявить потенциальные проблемы и дает возможность принять меры для

изменения целей и обязательств, чтобы компания в будущем могла избежать серьезного ущерба.

Связь функций контроля и организации состоит в том, что задачей организационной функции является создание структур, внутри которых будет осуществляться деятельность, направленная на достижение намеченных целей, а также распределение и контроль обязанностей между исполнителями. Организационные принципы требуют четкого разграничения обязанностей и границ сферы компетенции менеджеров. Неотъемлемой частью организационного процесса является подразделение компании на группы, отделы, секции, отделения. Создание конкретных подразделений позволяет систематизировать цели и задачи таким образом, чтобы обеспечить наилучшие условия для управления компанией со стороны администрации. При этом необходима четкая координация действий, которая направлена на решение конкретных задач, а также для достижения поставленных целей с наибольшей эффективностью.

Благодаря функции контроля обеспечивается целостность и жизнедеятельность системы управления экономическими объектами компании (в центрах принятия решений и ответственности).

Важным моментом в управлении компании является умение побудить подчиненных действовать, прилагая усилия к достижению целей и задач, поставленных высшим руководством. Под стимулированием (мотивацией) понимается такое воздействие на сознание людей, которое помогает участникам финансово-хозяйственного и производственного процессов уяснить себе перспективы развития компании и принимать соответствующие им решения. При этом акцент делается на формирование в сознании людей мотива, побуждающего к реализации поставленных целей и задач.

Работа любой компании всегда направлена на достижение конкретных целей. Но для того, чтобы не сбиться с намеченного курса, необходим постоянный контроль над тем, как реализуются намеченные программы.

В поле зрения контроля находятся экономические объекты, которые формируют количественные и качественные результаты финансово-хозяйственной и производственной деятельности, и требуют самого пристального и постоянного внимания руководителей.

Таким образом, взаимодействия контроля с функциями системы управления компании следует рассматривать многопланово.

Каждую функцию, а именно планирование, организацию, учет, контроль, анализ, регулирование и мотивацию можно характеризовать как процесс, который представляет собой сложную переплетающуюся и многократно повторяющуюся последовательность операций анализа и синтеза. Содержание каждой функции определяет способ сбора информации, ее обработки и по результатам принятия хозяйственно-управленческих решений.

Поскольку компании признаются субъектом собственности, то они не только несут полную ответственность за сохранность ресурсов, но и экономически заинтересованы в обеспечении сохранности этих средств и эффективном их использовании. В условиях товарно-денежных отношений от этого во многом

зависят благосостояние коллективов компаний, а также общества в целом. Если компании становятся экономически заинтересованными в обеспечении сохранности имущества и капитала, то и контроль, главным образом, должен осуществляться не от имени государства, а от самих собственников.

В современных условиях возрастает значение внутреннего контроля. При этом он должен существенно изменить свою направленность, совершенствовать организационные формы, носить предупреждающий, предотвращающий характер, способствовать развитию рынка.

Изложенное позволяет сформулировать содержание внутреннего контроля, как процесс наблюдения и проверки производственной и финансово-хозяйственной деятельности компаний с целью выявления отклонений и рисков действующих законов от установленных стандартов, норм и параметров деятельности, устраняя и предупреждая отрицательные явления и тенденции.

В осуществлении внутреннего контроля можно выделить два основных направления:

а) контроль с позиций соблюдения законности совершаемых операций и обеспечение сохранности ресурсов и капитала компаний;

б) контроль с позиций выявления внутренних резервов и экономической эффективности деятельности компаний.

К объектам внутреннего контроля относятся ресурсы, процессы и результаты производственной, хозяйственной, финансовой и управленческой деятельности компаний (рис. 1).

Все объекты внутреннего контроля взаимосвязаны и оказывают определенное влияние на классификацию его видов и форм.

Объектами контроля считается то, что (кто) подлежит проверке. Эти объекты можно группировать по различным признакам, определяющим видовую классификацию контроля. В процессе контрольной деятельности его объектами наблюдения выступают ресурсы, процессы, результаты, виды управленческой деятельности, действия лиц, ответственных за обеспечение сохранности, рационального использования средств, за соблюдение законности совершаемых операций, за достоверностью информации и эффективностью принимаемых решений.

Последовательный, четкий и действенный контроль является важнейшим рычагом успешной производственно-хозяйственной, финансовой и управленческой деятельности, эффективным средством повышения персональной ответственности исполнителей и должностных лиц. Контроль содействует своевременному и последовательному выполнению поставленных задач, позволяет получать руководителям и специалистам в процессе управления информацию об отклонениях в производственно-хозяйственной, финансовой деятельности и технологии управленческого процесса, что, в конечном счете, направлено на повышение эффективности функционирования и развития компаний.



Рис. 1. Классификация объектов контроля

Так как управленческие решения руководителей и специалистов могут быть ошибочными, а в определенных условиях неправомерными, то они подлежат тщательной проверке и оценке с точки зрения законности и хозяйственной целесообразности. В процессе финансово-хозяйственной деятельности ресурсы компаний, результаты и операции функционируют не сами по себе, а под воздействием людей. Это требует включать в систему объектов контроля сферу управленческой деятельности.

Сегодня управление компаний нуждается в непрерывном мониторинге своего текущего и перспективного положения. Контроль является одним из эффективных способов, который позволяет оценить возникающие отклонения по центрам ответственности финансово-хозяйственной и производственной деятельности. Его цель состоит в предупреждении и выявлении наиболее сложных проблем управления, в целом и по конкретным объектам. Это позволяет конкретизировать области поиска причин и виновников отклонений, а также выбора путей возможного решения проблем. Необходимо оценивать деятельность администратора, менеджера, специалиста и исполнителя. В самом деле, контроль есть не что иное, как внешнее проявление проверки и оценки материально ответственных, должностных лиц, менеджеров и специалистов, то есть «...проверка пригодности людей, проверка фактического исполнения».

При выборе объектов контроля необходимо выполнить ряд требований, которые определяют его ключевые области:

а) цели видов управления и сфер деятельности должны быть сформулированы с предельной точностью и детализированы так, чтобы можно было их довести до каждого подразделения и исполнителя. В условиях многообразия форм собственности цели владельца собственности должны быть формализованы. Администраторам, менеджерам, специалистам и исполнителям, которые осуществляют управление и используют имущество собственника, необходимо иметь четкие критерии того, что от них ожидает владелец и как их работа будет им контролироваться и оцениваться;

б) функции руководства высшего уровня должны включать формирование, уточнение и контроль целей управления ресурсами, процессами и их результатами (материального потока) по всем иерархическим ступеням, а также работу с менеджерами среднего ранга. Это позволит, в свою очередь, им осуществлять аналогичную работу с подчиненными более низкого уровня системы управления;

в) устранение мелочной опеки за деятельностью подчиненных, она должна быть заменена контролем за выполнение ими промежуточных и окончательных результатов, то есть развитие самоконтроля.

Соотношение субъектов и объектов контроля в системе управления согласно законам диалектики устанавливаются и нарушаются одновременно. Отдаления объекта от субъекта контроля может привести к возникновению контроля ради контроля или к игнорированию объекта контроля.

Внутренний контроль не может ограничиться только регистрацией нарушений, отклонений и рисков от установленных стандартов, нормативных актов, законов. Он должен не только ловить и изобличать, а помочь поправить, обеспечить органическое единство предупреждения, выявления и ликвидации недостатков, нарушений, полнее вскрывать и приводить в действие неиспользованные резервы и повышать эффективность управления.

## **1.2. Принципы внутреннего контроля**

Развитие методологии в области контроля связано с решением важных вопросов определения общих и организационных принципов, на которых должны основываться разработка организационных форм и использование элементов метода контроля, что позволит сформировать систему внутреннего контроля для выявления отклонений и рисков в превентивном, текущем и последующем режиме.

К важнейшим общим принципам внутреннего контроля можно отнести законность и достаточность, самостоятельность и независимость, добросовестность, объективность, конфиденциальность, компетентность. Особое место за-

нимает принципы самостоятельности и независимости. Важным условием, которое способствует повышению уровня самостоятельности и независимости внутреннего контроля, является исключение из его функций ответственности за корректировку управленческих решений после выявления отклонений и рисков.

Принцип объективности тесно связан с принципами самостоятельности и независимости. Это обязательность непредвзятости, беспристрастности и неподвластности какому-либо влиянию при рассмотрении профессиональных вопросов и формировании мнений (суждений), выводов и заключений. Данный принцип требует свободного и беспристрастного, от личных интересов и конфликтов сторон, подхода к проведению контрольных действий относительно объекта внутреннего контроля.

Рассматривая содержание и условия применения принципов конфиденциальности и компетенции, следует подчеркнуть значимость профессиональной компетентности, которая оказывает влияние на качество проведения мероприятий внутреннего контроля и получения его результатов.

Организационные принципы внутреннего контроля включают:

г) принцип соответствия, т.е. содержание и организация внутреннего контроля, его цели и задачи не должны противоречить функциям, целям и задачам компании на конкретном этапе развития;

д) принцип рациональности внутреннего контроля, который требует от центров ответственности, чтобы контрольные действия и процедуры были рациональными;

е) принцип эффективности, который проявляется в своевременности и полноте выявления отклонений и рисков от заданных параметров в компании, их причин и лиц, ответственных за них. Оперативного исправления отрицательных результатов, которые явились последствием выявленных отклонений и рисков;

ж) принцип взаимодействия и координации на основе четкого взаимодействия всех служб и отделов компании;

з) принцип регламентации, когда эффективность системы внутреннего контроля прямо связана с тем, насколько подчинена регламенту контрольная деятельность компании (контрольная среда).

При организации системы внутреннего контроля необходимо учитывать производственно-технологические организационные особенности финансово-хозяйственной деятельности компании.

### **1.3. Классификация видов внутреннего контроля**

Важным условием рациональной организации многогранного внутреннего контроля является разработка его научно обоснованной классификации. Всякая классификация имеет познавательное и практическое значение, если она опирается на наиболее существенные признаки. Существует множество оснований или признаков для различения отдельных видов контроля: время осуществления,

сфера и объекты контроля, объем (масштабы), периодичность, источники информации и другие.

Статус контроля в управленческой системе, который выражается в объеме властных полномочий и степени контрольной активности его субъектов позволяет выделить государственный, независимый, общественный контроль.

Субъектами первого из них выступают органы государственной власти и управления, обладающие определенными контрольными полномочиями, которые носят императивный характер.

Интеграция экономики России в международные рыночные отношения, развитие различных форм собственности и необходимость подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности независимыми экспертами обусловили выделение независимого контроля. Независимые аудиторы являются гарантом публично объявленного финансового положения компаний. Опираясь на их оценку, разные пользователи информации решают вопросы о возможности инвестирования в совместную деятельность, надежности и приумножении капитала компании.

Признание самостоятельного статуса независимого контроля не означает, что государство не связано с этим контролем. Государство регулирует аудиторскую деятельность в секторе экономики правовыми методами.

Общественный контроль является одной из форм демократии и осуществляется в разных формах, содействуя развитию новых социально-экономических отношений и формированию многоукладной экономики.

Любая классификация призвана отражать в том или ином аспекте содержание и назначение контроля.

Различные виды внутреннего контроля определяются сложностью и многогранностью его функций на разных уровнях хозяйственного управления. Общее, что объединяет все виды контроля, — это единство экономического содержания, предмета и метода. Однако каждый вид имеет свою специфику и конкретную сферу применения. Каждый вид контроля характеризуется субъектом и задачами. При этом особую важность имеет, каким является субъект, поставивший задачу контроля (внешний, внутренний), и какова задача контроля (общая или частная).

Наиболее полная классификация видов контроля изображена на рис. 2.

По времени осуществления контроль традиционно делится на оперативный, текущий, последующий и предварительный. Это деление увязано с видами управления, решаемыми задачами и достижением поставленных целей.

Посредством предварительного контроля должно достигаться предупреждение негативных явлений в хозяйственной жизни компании. Главная цель при этом состоит в том, чтобы исключить, предсказать возможность проведения противозаконных, иррациональных производственных, хозяйственных и финансовых операций. Характерной чертой предварительного контроля является его превентивность, то есть он осуществляется на стадии разработки и зарождения операций.

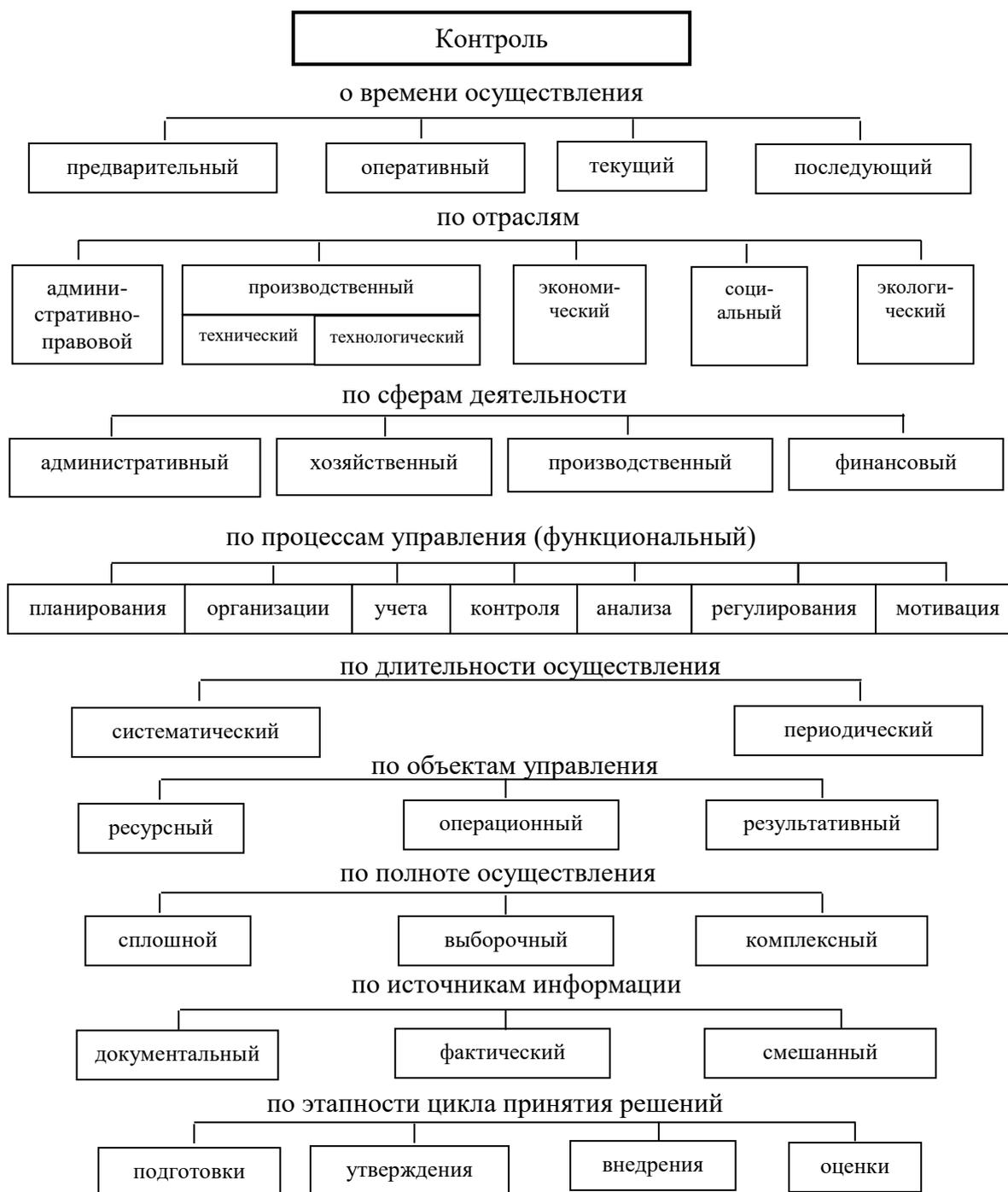


Рис. 2. Классификация внутреннего контроля

Оперативный и текущий контроль осуществляются непосредственно в процессе совершения операций, что позволяет участникам постоянно контролировать их ход, активно вмешиваясь в них на любой стадии, оказывая тем самым превентивное регулирование отклонений. Отличительной чертой оперативного контроля является его бездокументальность.

Наиболее распространенным видом контроля является последующий, который осуществляется после совершения операций. В процессе последующего

контроля фиксируются выявленные отклонения, анализируется причинно-следственная связь, о чем информируются администраторы соответствующих рангов и уровней. Этот вид контроля фиксирует незаконность и экономическую нецелесообразность действий.

Группировка в зависимости от отрасли позволяет выделить административно-правовой контроль, технико-технологический, социальный, экономический, экологический.

В современных условиях контроль персонифицируется, объединяя субъекты и объекты в единую систему, поэтому следует классифицировать контроль по таким сферам деятельности как административная, хозяйственная, производственная и финансовая, чтобы всесторонне охватить контролем всю деятельность компании.

Поскольку указанные сферы деятельности специфичны по своей сути и решают принципиально разные задачи и целевые установки, то контроль предназначен для отслеживания процесса достижения поставленных целей, их оценки и регулирования в процессе управления.

Процесс управления включает планирование, организацию, мотивацию, учет, контроль, анализ и регулирование. Каждая из этих функций в технологии выполняемых работ включает элемент контроля. Таким образом, в процессе разработки бизнес-планов обязательно наличие контрольных действий; в учетной технологии — контроль неотъемлемый элемент; контрольной деятельности также присущ контроль.

По длительности осуществления контроль подразделяется на систематический и периодический. Данный признак классификации связан с тем, что контроль направлен на сохранность и рациональное использование ресурсов компании в производственно-хозяйственных процессах и их результативность, то есть выделен контроль управления ресурсами, контроль управления операциями и процессами, контроль управления результатами.

Полнота осуществления контроля позволяет выделить также три его вида, как сплошной, выборочный и комплексный.

По источникам информации контроль подразделяется на документальный, фактический и смешанный.

Документальный — это контроль, осуществляемый по различным учетно-правовым документам, подготовленным как вручную, так с применением технических средств, в том числе ПЭВМ.

Фактический — это контроль, осуществляемый по данным качественной и количественной проверки объектов с участием контролера, аудитора (осмотра, обмера, просчета, лабораторного анализа и так далее).

Документальный и фактический контроль, дополняя друг друга, чаще выступают как смешанный контроль (документально-фактический).

Теория управления включает концепцию принятия решений, однако современное рассмотрение не дает однозначного толкования состава и содержания этапов этого процесса. Но при всем разнообразии подходов к этому вопросу

представляется возможным выделить одну из основных и обязательных фаз принятия решений — оценка и контроль исполнения, что позволяет включить в классификацию внутреннего контроля признак этапности цикла принятия управленческих решений.

Развитие рыночных отношений требует принципиально нового подхода к организации контроля в стране. Основным организационным звеном контроля является компания, а внутренний контроль — важнейшей функцией управления как в части обеспечения сохранности собственности компании, так и в части повышения эффективности хозяйствования. Такой подход соответствует действующему в настоящее время законодательству, закладывает в основу организации контроля экономические методы управления и способствует развитию товарно-денежных отношений на основе конкуренции и взаимовыгоды.

#### **1.4. Формы контроля**

*Обследование, проверка и инвентаризация.*

Способ конкретного выражения и организации контрольных действий, направленных на выполнение контрольной функции, проявляется в его организационной форме.

При рассмотрении понятия «форма контроля» необходимо исходить из соотношения содержания и формы как философских категорий, которые отражают взаимосвязь двух сторон любой реальности.

Содержание представляет определяющую сторону предмета (явления), а форма — способ его выражения, внутренней организации, которая модифицируется с изменением содержания.

Форма всегда оказывает обратное воздействие на содержание. В конкретных условиях хозяйствования необходимо выбирать наиболее эффективные формы выражения контроля, разграничивая сферы их применения, учитывая сложившиеся ситуации, выбранные цели, поставленные задачи и определенные объекты контроля.

Основными формами контроля являются обследование, проверка, инвентаризация, инспекция, ревизия, аудит и мониторинг. Все формы осуществления контроля тесно связаны между собой. Формы контроля различаются специфическими требованиями, предъявляемыми каждым звеном управления финансово-хозяйственной деятельностью, объемом применяемых методов, временем и сроками осуществления.

Рассмотрим наиболее распространенные в практической деятельности формы контроля, в т.ч. внутреннего контроля.

Обследование — это процесс личного ознакомления проверяющего с отдельными сторонами финансовой, производственной и хозяйственной деятельности компании. Впервые об обследовании, как форме контроля, упоминается в

экономической литературе 1923–1940 годов. Различают два его вида: предметное и функциональное. Объектом предметного обследования является организация в целом, а функционального — конкретная операция, явление. При обследовании используется ограниченное число методов. Обследование как форма фактического контроля используется при проверке обеспечения условий сохранности денежных и материальных ценностей, правильности расходования продуктов питания и другого имущества компании. При этом не обязательно прибегать к проверке первичных документов и учетных записей с точки зрения их законности и достоверности. Характерным для обследования определенного круга вопросов или одного вопроса является привлечение специалистов, имеющих профессиональную подготовку (технологов, инженеров, архитекторов и т.д.). Результаты обследования оформляются, как правило, справками и докладными записками.

Проверка, как форма контроля, представляет собой процесс изучения четко очерченных сторон деятельности и локальных операций, включая в себя ряд таких специфических видов, как экспертиза, которая связана с проверкой соблюдения технологии изготовления продукции и обоснованности использования норм; проверка исполнения принятых решений; счетная проверка. Последняя представляет собой совокупность специальных приемов контроля достоверности данных бухгалтерских отчетов и балансов. В экономической литературе содержание счетной проверки обычно сводят к узкой тематической проверке правильности оформления отчетов, арифметических подсчетов, взаимной увязки показателей различных форм отчетности, преемственности показателей смежных отчетных периодов.

Счетная проверка, характерная для бухгалтерского учета, включает как элементы технического (формального) контроля, так и контроля по существу. Можно выделить три ее основных этапа:

- а) проверка согласованности показателей различных форм отчетности;
- б) сличение отдельных отчетных показателей с записями в регистрах бухгалтерского учета;
- в) проверка обоснованности учетных записей по данным первичных документов.

Такая последовательность делает счетные проверки эффективным средством контроля, улучшая постановку учета, укрепляя отчетную дисциплину и устраняя недостатки в бухгалтерском учете и отчетности.

Роль счетных проверок как одной из форм контроля возрастает с развитием крупных корпораций, так как возникает необходимость в контроле достоверности исходной учетной информации филиалов, дочерних и других подразделений, которая является основой сводной консолидированной отчетности.

Таким образом, счетная проверка — форма контроля, при которой определяются арифметическая правильность и логическая увязка данных форм отчетности с регистрами бухгалтерского учета. Основными методами, применяемыми

при этой форме, являются арифметический просчет и внутренняя встречная проверка. Данная форма применяется во всех трех видах контроля: предварительном, текущем и последующем.

Контроль, осуществляемый государственными финансовыми органами, широко использует счетные проверки отчетности, сосредотачивая внимание на решающих участках производственной и финансовой деятельности, от которых зависит рост доходности государственного бюджета.

Проверка исполнения — эта форма контроля, применяется в оперативном управлении финансово-хозяйственной деятельностью. В основном это текущий контроль, при котором определяются законность и экономическая целесообразность каждой операции, исполнения принятых решений по управлению финансовой деятельностью. В этом случае применяется большинство методов и приемов контроля, за исключением методов, используемых только при последующем контроле.

Инвентаризация занимает значительное место в учетной и контрольной работе. С ее помощью осуществляется не только контроль за сохранностью собственности, но и обеспечивается достоверность данных, выявляются такие изменения деятельности объекта, которые не находят прямого отражения в текущем учете (недостачи, порча, пересортица, излишки). Указанные расхождения могут произойти в результате естественных условий, ошибок при приеме и отпуске материальных ресурсов, а также в результате хищений, злоупотреблений, халатности и других причин. Инвентаризация, как форма контроля, позволяет выявить факты отклонений с последующим определением их причин и виновников.

Большой юридический словарь дает трактовку инвентаризации как периодической проверки наличия на балансе организации ценностей, их сохранности и правильности хранения, обязательств и прав на получение средств, а также ведения складского хозяйства и реальности данных учета. Данное определение позволяет расширить границы инвентаризации, вывести ее за пределы простого составления описи. Ведь акцент переносится с простой проверки наличия на проверку сохранности. И в этом важнейшее достоинство данного подхода, ведь наличие и сохранность — это отнюдь не синонимы, поскольку сохранность предполагает сохранение у объекта его полезных свойств. Но, кроме того, данный подход еще более расширяет сферу применения инвентаризации как контрольной процедуры, вводя в перечень объектов, подлежащих инвентаризации права на получение средств.

В бухгалтерском учете инвентаризация — это не только средство контроля, но и способ регистрации фактов хозяйственной жизни, которые невозможно зафиксировать путем документации. Ведь последствия таких фактов хозяйственной жизни компании, как хищение, естественная убыль, пересортица, как было указано ранее, могут быть установлены только посредством проведения инвентаризации.

В контрольной деятельности инвентаризация — это визуальный осмотр, обмер, взвешивание, пересчет объекта контроля в натуральном измерении. Задачей инвентаризации является выявление фактического состояния проверяемых

объектов, их количественно-качественная характеристика и оценка выполнения обязанностей материально-ответственных лиц.

Благодаря своей простоте эта форма контроля доступна широкому кругу штатных и независимых контролеров. Инвентаризация хорошо сочетается и с другими формами контроля, что существенно повышает их действенность. Если инвентаризация устанавливает расхождения между фактическим наличием и учетными данными, то последующие проверки выявляют причины и виновных лиц, определяют пути возмещения материального ущерба.

В экономической литературе приводится ряд классификаций инвентаризации. Ниже приведены основные признаки классификации инвентаризации:

1. По обязательности проведения:

а) обязательная инвентаризация — проводится в обязательном порядке в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

б) инициативная инвентаризация — проводится по решению руководителя компании.

2. По периодичности проведения:

а) плановая инвентаризация — проводится в установленном порядке проведения инвентаризации сроки

б) внеплановая инвентаризация — проводится по решению руководителя компании вне утвержденного плана для обеспечения дополнительного контроля над сохранностью отдельных видов имущества, либо в том случае, если необходимость ее проведения предусмотрена законодательством.

3. По степени охвата объектов инвентаризации:

а) полная инвентаризация, при которой все объекты, принадлежащие к соответствующей группе имущества или обязательств, подвергаются проверке;

б) частичная инвентаризация, при которой проверке подлежит один или несколько видов из соответствующей группы имущества и обязательств.

4. По методу проведения инвентаризации:

а) натуральная инвентаризация состоит в непосредственном наблюдении объектов и определении их количества путем подсчета, обмера, взвешивания и иных видов измерения;

б) документальная инвентаризация состоит в проверке документального подтверждения наличия объектов;

в) автоматизировано проводимая инвентаризация, то есть проведение инвентаризации с привлечением специализированных средств проверки, в том числе сканеров штрих-кода, радиодатчиков и приемников и других аналогичных средств.

5. По субъекту проведения инвентаризации:

а) инвентаризация, проводимая силами самой компании, когда все члены инвентаризационной комиссии состоят в штате сотрудников;

б) инвентаризация, проводимая с привлечением сторонних специалистов, в том числе аудиторов, экспертов, сотрудников правоохранительных и налоговых органов.

Под инвентаризацией ресурсов понимают осмотр вещественных объектов контроля, к которым причисляются воспроизводимые (продукты человеческого труда, начиная от основных средств и кончая денежными знаками, ценными бумагами, активами) и невозпроизводимые (земля, вода, леса, недра) ресурсы, вовлекаемые в финансово-хозяйственную деятельность.

Инвентаризация процессов — это осмотр отдельных этапов расширенного воспроизводства, кругооборота средств (производственные и финансовые). К производственным относятся этапы материального производства и непосредственно затраты, понесенные в них (заготовление, производство, сбыт), а к финансовым — расчетно-кредитные операции, в которых также принимает участие человек.

Процесс инвентаризации регламентируется и требует строгого соблюдения порядка проведения, так как даже незначительные отступления или ошибки от установленного порядка могут привести к обесцениванию материалов этой формы контроля.

Каждый из видов инвентаризации имеет свою направленность, решает свои задачи и служит достижению определенной цели.

Вопросы инвентаризации рассмотрены в большом количестве нормативно-правовых актов. основополагающими документами в этой области являются Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, из которого следует, что активы и обязательства подлежат инвентаризации; Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (ред. от 29.03.2017 г. с изм. от 29.01.2018 г.) и Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49 (ред. от 08.11.2010 г.)

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности компании обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т.д.) проведения инвентаризации определяется руководителем компании.

Проведение инвентаризации обязательно:

1. При передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия.

Проведение инвентаризации в этом случае необходимо в силу того, что только с ее помощью можно установить состояние объекта при его передаче или ином выбытии, его укомплектованность дополнительными частями и принадлежностями. По аналогичным причинам необходимо проведение инвентаризации при реорганизации или ликвидации компании, при передаче ее имущественного комплекса иному хозяйствующему субъекту.

2. Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года).

Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов — один раз в пять лет. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков.

Проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности является необходимым, поскольку позволяет максимально точно установить стоимостные характеристики, необходимые для адекватной оценки финансового состояния экономического субъекта заинтересованными пользователями. Следует отметить, что не все факты хозяйственной жизни могут быть задокументированы непосредственно при возникновении их последствий, а потому необходимо периодическое уточнение их оценки, что в ряде случаев просто невозможно без инвентаризации, так как ее результаты могут оказать свое влияние на оценку объектов бухгалтерского учета.

3. При смене материально ответственных лиц.

4. В случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями.

5. При выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества.

Это основание для проведения инвентаризации является абсолютно необходимым, поскольку инвентаризация в этом случае — это единственный метод, позволяющий дать оценку в стоимостном выражении произошедших отрицательных фактов хозяйственной жизни. К проведению инвентаризации в этом случае желательно привлечение специалистов не только в области бухгалтерского учета, но и в области проведения различных экспертиз. По аналогичным основаниям необходимо проведение инвентаризации в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями.

6. При реорганизации или ликвидации компании;

7. В других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Одним из характерных признаков инвентаризации как формы контроля (при ревизии) является ее внезапность, что позволяет достичь наибольшей объективности ее результатов. В аудите инвентаризацию можно не проводить, а использовать материалы ранее произведенных инвентаризаций без осуществления самого процесса.

### *Инспекция и надзор*

Надзор — своего рода суженый контроль в сфере своего применения. В экономической и юридической литературе есть точка зрения, согласно которой надзорные органы в отличие от органов контроля не обладают правом вмешательства в административную деятельность объектов и не проникают в содержание функционирования объекта, влияя на их состояние лишь внешне. Законодательство и практика не дают оснований полагать, что для административного надзора специфично «полное невмешательство» в оперативную деятельность проверяемых объектов. Такое утверждение верно лишь в отношении органов, осуществляющих прокурорский надзор, которые, не входя в систему органов

управления, действительно никакой административной властью не обладают. Административный надзор отличается от прокурорского наличием определенного комплекса административно-властных средств, с помощью которых происходит проникновение в деятельность контролируемого объекта. Такой характер мер обусловлен тесной связью инспекции с оперативным управлением, так как административный надзор — это своеобразное проявление управленческой функции, а инспекция является формой контроля и одной из функций управления.

Специальной формой контроля, призванной укреплять государственную и финансовую дисциплину, является инспекция.

В выполнении задач контрольной деятельности значительная роль принадлежит специальным органам государственного управления, осуществляющим контроль за соблюдением установленных правил, выходящих за пределы одной отрасли: налогообложение, охрана труда, техника безопасности, стандартизация и т.п. Для обеспечения единства в деятельности министерств, ведомств, самостоятельных компаний разной формы собственности при решении общегосударственных вопросов созданы различные вневедомственные инспекции.

Важное место в системе вневедомственного контроля принадлежит государственным инспекциям — специально созданным контрольным органам, призванным вести борьбу с нарушениями законов, за всемерное укрепление и строжайшее соблюдение государственной дисциплины.

Специфика государственных инспекций как органов управления отражается в самом их наименовании, которое свидетельствует о том, что сфера деятельности и властные полномочия этих инспекций распространяются на те или иные объекты независимо от их ведомственной подчиненности и формы собственности. Наличие таких полномочий служит ограничительным признаком при сопоставлении государственных инспекций со смежными правовыми институтами. В законодательстве и на практике термином «государственные инспекции» обозначаются не только контрольные органы, обладающие вневедомственными полномочиями. Из-за отсутствия унификации правовой терминологии — это название иногда присваивается либо инспекциям чисто ведомственного характера, либо органам, основная функция которых состоит в непосредственном управлении подчиненными объектами, а не в осуществлении инспекционной деятельности. Общая проблема унификации органов государственного аппарата, исходя из соответствия их наименований основному содержанию деятельности, требует разрешения применительно к государственным инспекциям. Наименование «государственные инспекции» можно использовать только применительно к тем органам, которые созданы специально для осуществления межведомственного контроля.

Сферу деятельности и полномочия инспекции можно условно разделить:

- а) на разработку и утверждение норм и правил, выполнение которых призвана контролировать инспекция, на методическое руководство и координацию деятельности подконтрольных объектов;
- б) на организацию и проведение контроля;
- в) на применение мер административно-правового принуждения.

Инспекции присущ признак, раскрывающий ее сущность. Она образуется специально для осуществления контрольной деятельности за конкретными задачами, которые определяются государством и администрацией. В ходе ее осуществления выявляются отклонения от заданных программ, нормативных актов и законодательства, определяются причины и конкретные меры по преодолению препятствий для эффективного функционирования и развития. Инспектирующих интересуют не только нарушения действующего законодательства, но и насколько умело, целесообразно и эффективно используются компаниями предоставленные им полномочия. Поэтому деятельность инспекции как формы контроля нельзя считать только административным надзором, так как специфика надзора проявляется в проверке лишь законности действий конкретного объекта.

Объектом инспекции являются предоставленная периодическая отчетность или сведения, в которых отражается состояние работы компании или ее подразделений. Инспекция не сводится только к анализу статистической, налоговой и бухгалтерской отчетности.

Выявление при инспектировании нарушений важно для ознакомления с фактическим состоянием дел на конкретных участках работы. Первоочередная задача инспекции состоит в оказании квалифицированной организационно-технической помощи, в постановке работы по устранению и предупреждению нарушений. Для реализации этой задачи инспекция может использовать свое право и давать проверяемым обязательные предписания по устранению в определенный срок вскрытых нарушений. При осуществлении контрольно-надзорной деятельности большую роль играют разрешительные полномочия инспекции, целью которых является не допустить отступлений от установленных предписаний, добиваясь максимального эффекта в производственной и управленческой деятельности.

В практике выявляются такие нарушения, что возникает необходимость в их немедленном пресечении в целях предотвращения вредных последствий. Применение принудительных мер предусмотрено законом, с их помощью должен защищаться общегосударственный интерес, так как последствия нарушений законодательства и общих правил могут выходить за пределы компании и затрагивать интересы общества. Меры административного принуждения по своему характеру направлены на принудительное прекращение правонарушений, предотвращение их последствий, обеспечение условий для последующего привлечения виновных лиц к ответственности.

Инспекция через административные органы обладает правом применения административных взысканий в виде предупреждения, штрафа и взыскания.

При выявлении в действиях контролируемых лиц или руководителей компаний признаков уголовного преступления результаты инспекционных проверок передаются в следственные органы.

Инспекция считается самой распространенной формой контрольно-надзорной деятельности

Таким образом, инспекция — это систематический, постоянный надзор, наблюдение за деятельностью администрации и финансово-хозяйственной деятельностью подконтрольных объектов с целью соблюдения законности действий. Применяется инспекция в основном при последующем контроле и в ходе осуществления текущего контроля. При ее осуществлении используется, как правило, ограниченное число методов контроля (не более трех-четырех). Кроме того, в отличие от других форм контроля инспекция ограничивается контролем одного из видов финансовой или другой деятельности. Инспекция оценивает работу подконтрольного объекта по существу и дает им правовую оценку.

#### *Ревизия, аудит и мониторинг*

Ревизия — это форма контроля, которая, как правило, носит фискальную направленность и заключается в том, чтобы установить недостатки в производственной и финансово-хозяйственной деятельности контролируемого объекта, доложить о выявленных нарушениях руководству компании, а в отдельных случаях — передать результаты ревизии следственным органам.

Термин ревизия — латинского происхождения (*revisio*), в буквальном переводе означает «пересмотр». Ревизия направлена на защиту интересов собственников в сохранности их имущества. С помощью ревизии получают достоверную и разностороннюю информацию об использовании ресурсов, о различных сторонах деятельности компании, что способствует уточнению отдельных показателей учета и отчетности. Это взаимосвязанный контроль производственной, хозяйственной, финансовой и административно-правовой сторон деятельности компании, направленный на установление обоснованности, целесообразности, эффективности и законности совершения операций и процессов; на сохранность капитала и имущества; на повышение достоверности информации; на выявление негативных и положительных явлений, тенденций.

Ревизия является одной из важных форм контроля, которой присущи следующие особенности:

- а) периодичность проведения (плановые и внезапные);
- б) использование разнообразных методов и приемов контроля, что является одной из причин ее действенности;
- в) сочетание предварительного и последующего контроля (осуществляется не только контроль по результатам финансовой деятельности, но и обоснованности составления финансовых и других планов);
- г) сочетание фактического и документального контроля с целью повышения эффективности проведения ревизии;
- д) установление конкретных фактов злоупотреблений, нарушений и неэффективного управления деятельностью;
- е) ревизии могут проводиться по заданию правоохранительных органов. В этом случае ревизия выступает не только как форма контроля, но и как средство сбора доказательств по уголовным делам;
- ж) ревизия носит систематический и всеобъемлющий характер и, как правило, осуществляется специальным контрольно-ревизионным аппаратом или специалистами.

Классификация видов ревизии приведена на рис. 3.

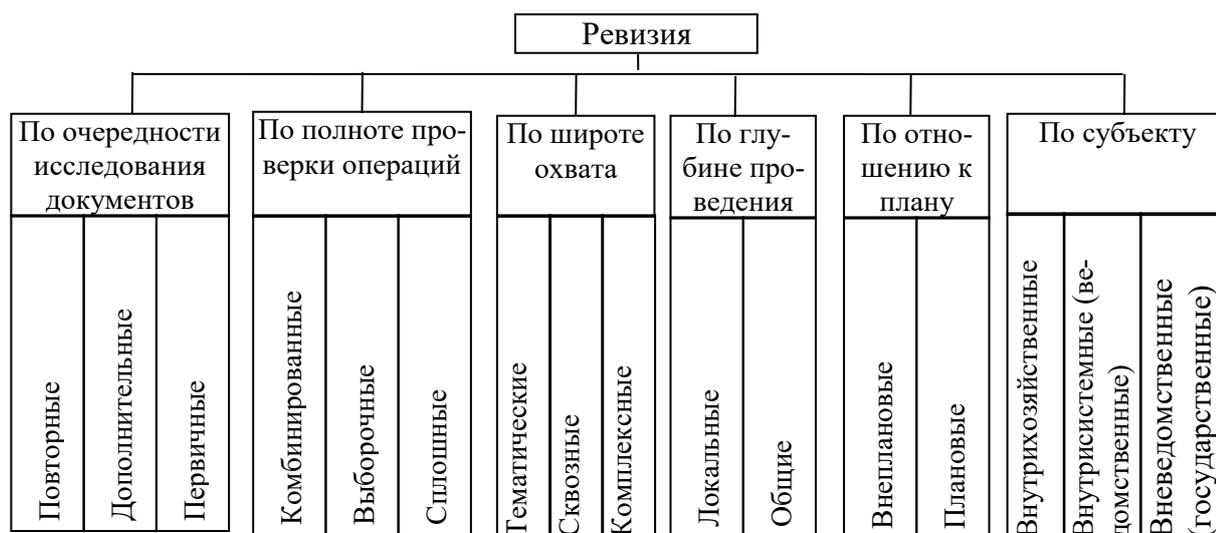


Рис. 3. Классификация ревизий

В учебной и научной литературе существует несколько классификаций ревизии. Любая классификация имеет большое теоретическое и практическое значение при условии, что она опирается на существенные признаки. Это позволяет определить степень разрешенности вопросов, связанных с организацией и проведением ревизии, унификацией терминологии, способствуя улучшению состояния контрольной деятельности.

Плановые ревизии проводятся в соответствии с планами контрольно-ревизионной работы, что обеспечивает систематичность контроля за финансовой и хозяйственной деятельностью компании.

Наличие внеплановых ревизий отражает конкретные потребности управления финансовой деятельностью. Такие ревизии могут проводиться по заданию правоохранительных органов при наличии данных о фактах злоупотреблений, наличия заявлений и жалоб населения, а также в связи с неправильным использованием целевых государственных средств (программ).

Комплексные ревизии являются одним из видов ревизий в компаниях и широко используются при ревизии бюджетных учреждений. Такие ревизии проводятся в районных, городских, областных (краевых) финансовых отделах и Министерствах финансов автономных и союзных республик по исполнению бюджета, а также финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений, обслуживаемых централизованными бухгалтериями, или ведущих учет самостоятельно. Комплексная ревизия, охватывая все стороны финансово-хозяйственной деятельности.

Сквозные ревизии проводятся в том случае, когда необходимо определить эффективность управления финансовой и производственно-хозяйственной деятельности по определенным структурным подразделениям компаний. Преимущество этого вида ревизий состоит в том, что контролируется вся финансово-хозяйственная и производственная деятельность отдельных подразделений, а

также системы в целом; выявляются наиболее характерные нарушения и их причины в системе в целом; выясняется связь нарушений с недостатками в управлении финансово-хозяйственной и производственной деятельностью вышестоящего звена, возглавляющего данную систему; получают более качественный и обширный материал для реализации, что дает возможность выработать ряд конкретных предложений, направленных на повышение эффективности контроля и управления.

Тематические ревизии охватывают значительное количество объектов не только входящих в систему компаний, но и разных министерств и отраслей экономики. Проверяется конкретный вид деятельности или отдельный вопрос финансовой или производственно-хозяйственной деятельности, который будет контролироваться. Необходимым условием проведения таких ревизий является наличие единой программы. Это позволяет решить одну из основных задач — обеспечение широкого и глубокого обобщения материалов проведенных тематических ревизий по объектам и разработка конкретных предложений, улучшающих деятельность компаний.

С момента создания акционерного общества его финансово-хозяйственная деятельность должна находиться под контролем постоянно действующего органа — ревизионной комиссии или ревизора. Тип общества — публичное или нет — роли не играет. Это требование отражено в пункте 2 статьи 9 Федерального закона «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ. Решение о реорганизации также должно содержать указания о ревизорах каждого создаваемого общества. Вопрос об избрании ревизора в обязательном порядке включается в повестку дня годового общего собрания акционеров. Как следует из ст.85 Федерального закона «Об акционерных обществах»: Для осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью общества общим собранием акционеров в соответствии с уставом общества избирается ревизионная комиссия (ревизор) общества.

В настоящее время в законодательстве нет четких правил проведения ревизии. Результаты, которые получили ревизоры, и их заключения могут быть поданы на утверждение и оформлены в любом понятном виде: от актов до докладных записок. Причем каждый ревизор участвует в подготовке и утверждении итоговой документации. Если хотя бы один проверяющий не подписал документы, они не считаются утвержденными. В таком особенном случае протестующий ревизор должен либо огласить причины отказа от подписания документов, либо документально изложить свои претензии в отдельном акте.

Кроме того, при проведении проверки могут составляться ряд других документов:

- а) акты по результатам текущих (не ежегодных) проверок (ревизий);
- б) заключения по результатам проверки годового отчета и бухгалтерского баланса.

Документы подписываются членами ревизионной комиссии и не нуждаются в скреплении печатью.

Оригиналы документов передаются единоличному исполнительному органу на хранение, о чем составляется акт. Общество обязано хранить их по месту нахождения единоличного исполнительного органа (соответствующим приказом назначается лицо, ответственное за учет и хранение оригиналов документов, а при отсутствии такого лица данная обязанность возлагается на единоличный исполнительный орган).

Акты и заключения комиссии по итогам проверки финансово-хозяйственной деятельности общества составляются в трех экземплярах, два из них после окончания проверки передаются председателю совета директоров и инициатору ревизии.

Составленный по результатам ревизии акт является хорошим подспорьем при разработке мероприятий, направленных на устранение выявленных недостатков производственно-хозяйственной деятельности компаний и мобилизацию внутрипроизводственных резервов.

Компетенция ревизионной комиссии (ревизора) общества определяется уставом общества.

Порядок деятельности ревизионной комиссии (ревизора) общества определяется внутренним документом общества, утверждаемым общим собранием акционеров.

Проверка (ревизия) финансово-хозяйственной деятельности общества осуществляется по итогам деятельности общества за год, а также во всякое время по инициативе ревизионной комиссии (ревизора) общества, решению общего собрания акционеров, совета директоров (наблюдательного совета) общества или по требованию акционера (акционеров) общества, владеющего в совокупности не менее чем 10 процентами голосующих акций общества.

По требованию ревизионной комиссии (ревизора) общества лица, занимающие должности в органах управления общества, обязаны представить документы о финансово-хозяйственной деятельности общества.

Ревизионная комиссия (ревизор) общества вправе потребовать созыва внеочередного общего собрания акционеров.

Члены ревизионной комиссии (ревизор) общества не могут одновременно являться членами совета директоров (наблюдательного совета) общества, а также занимать иные должности в органах управления общества.

Акции, принадлежащие членам совета директоров (наблюдательного совета) общества или лицам, занимающим должности в органах управления общества, не могут участвовать в голосовании при избрании членов ревизионной комиссии (ревизора) общества.

Основная функция ревизора — проверка (ревизия) финансово-хозяйственной деятельности общества по итогам года. Но ревизия может проводиться во всякое время по инициативе самого ревизора, по решению общего собрания, совета директоров и даже по требованию акционера, владеющего не менее чем 10 % голосующих акций.

В статье 87 Закона № 208-ФЗ прописано, что по итогам проверки ревизор составляет отчет или акт, в котором должны содержаться:

а) подтверждение достоверности данных, содержащихся в отчетах, и иных финансовых документов общества;

б) информация о фактах нарушения установленных правовыми актами Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также правовых актов Российской Федерации при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности.

Наибольшая эффективность ревизии может быть достигнута только в том случае, когда к проверке привлекаются специалисты.

Ревизор обязательно должен подтвердить достоверность данных, содержащихся в годовом отчете общества и в годовой бухгалтерской отчетности. Однако деятельность ревизора не заменяет аудиторской проверки. Это две самостоятельные формы контроля.

Следовательно, ревизию как организационную форму контроля нельзя противопоставлять другим формам контроля, так как каждая из них имеет свои задачи, цели и поле деятельности.

Одной из ведущих форм контроля в современной экономике является аудит.

Корни возникновения аудита как института современного гражданского общества восходят ко времени, когда впервые появилось разделение интересов между теми, кто непосредственно занимается управлением (менеджерами) и теми, кто вкладывает деньги в экономику.

Слово «аудит» в переводе с латинского означает «слушатель». Так в духовных учебных заведениях называли отлично успевающего ученика, который по поручению учителя производил доверительную проверку других учащихся на предмет усвоения ими пройденного материала. Отметим некоторые основные этапы истории развития видов аудиторской деятельности.

Согласно существующим фактам, первым государством, создавшим систему аудита, является Древний Китай. Известно, что уже в 700 г. до н. э. в Китае существовал пост Генерального аудитора, который обеспечивал и гарантировал честность правительственных чиновников, которые имели непосредственный доступ к государственным финансам и другому имуществу.

В процессе исторического развития, наряду с эволюцией государственного направления менялись права и обязанности аудиторских органов.

Примерно с III века до н.э. в Римской империи стали назначаться специальные контролеры, которые осуществляли контроль за бухгалтерией всех римских провинций и по результатам этих проверок делался устный доклад. Именно к этому периоду можно причислить употребление терминов «аудит» и «аудитор».

Но только со средних веков в европейских государствах появляются первые ростки современного бухгалтерского учета и контроля.

Примерно с XVII в. экономическое развитие многих стран претерпевает процесс зарождения акционерных обществ и, как следствие, возникновение финансовых кризисов и целого ряда банкротств, что привело к повышению роли

независимых бухгалтеров-экспертов, которые были бы способны осуществлять защиту интересов, прежде всего, инвесторов и кредиторов.

К концу XIX — началу XX в. с интернационализацией бизнеса в целом происходит отделение потенциальных владельцев (акционеров) от тех лиц, которые, прежде всего, занимаются управлением финансово-хозяйственной деятельностью. Это в свою очередь, потребовало независимых экспертных оценок бухгалтерской (финансовой) информации, представляемой заинтересованным в ней пользователям. Акционеры хотели быть уверенными в достоверности вышеуказанной информации, о реальных результатах финансово-хозяйственной деятельности и финансовом положении любого экономического субъекта. Именно для этих целей приглашались, заслуживающие доверия с точки зрения собственников, эксперты.

Считается, что современный аудит и соответствующая профессия аудитора появились в Англии в середине XIX в., а затем через незначительный промежуток времени в США, Германии, Франции. Возникновение аудита как новой доверительной формы проверки финансово-экономической деятельности экономических субъектов вызвано появлением новых организационно-правовых форм. Действительные собственники были заинтересованы в получении достоверной информации о финансово-экономическом положении своих компаний, обоснованных заключений по их ближайшей и долговременной перспективе.

Основу аудита составляет взаимная заинтересованность государства, администрации, исполнительных дирекций или менеджеров компаний и их владельцев, собственников, инвесторов, т.е. пользователей информации. Вмешательство государственных органов в условиях рынка и реальной конкуренции в финансово-хозяйственную деятельность компании весьма ограничено. Собственнику, владельцу или инвестору важно не только самому иметь достоверную экономическую информацию о законности и эффективности деятельности компании, но и доказать государству и заинтересованным пользователям ее реальность.

Поскольку в рыночных условиях объективно существует противоречивость интересов источника и пользователей информации о финансово-хозяйственной деятельности компании, то подтверждение ее достоверности может быть предоставлено только независимым и авторитетным экспертом-профессионалом, т.е. аудитором.

В период бурного развития крупной промышленности и зарождения акционерных обществ аудитор занял центральное место независимого контролера внешней отчетности, представляя интересы сторон, заинтересованных в объективности бухгалтерских показателей.

Почти двухсотлетняя практика аудита в странах, где уже давно прочно утвердились и полностью господствуют рыночные отношения, подтверждает устойчивые тенденции в его развитии.

В настоящее время аудит как форма контроля базируется на развивающейся законодательной базе. Эта форма адекватна рыночным методам хозяй-

ствования, она призвана решать возникающие противоречия между государством и организациями посредством осуществления независимых проверок, помогая последним в решении экономических вопросов.

Для более широкого практического применения аудита необходимы четкие позиции в таких вопросах, как понятие и его содержание, что является основополагающим при рассмотрении теоретических и организационных основ этой формы контроля.

В современной экономической литературе даются разные определения аудита.

В материалах Комитета по основным концепциям аудита Американские ассоциации бухгалтеров, которые закреплены Положением об основных концепциях аудита, определено, что «аудит — это систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих учреждений установленным критериям и предоставление результатов проверки заинтересованным пользователям».

Повысилась роль аудита, который осуществляется в соответствии с государственными законами и нормативными актами, то есть в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Согласно данному закону аудит — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Его цель — проверить полноту, достоверность и точность отражения в учете и отчетности затрат, доходов и финансовых результатов деятельности компании; проконтролировать соблюдение законодательства и нормативных документов, регулирующих правила ведения учета и составления отчетности, методологию оценки активов, обязательств и собственного капитала; выявить резервы лучшего использования собственных основных и оборотных средств, финансовые резервы и возможность использования заемных источников. Основная цель аудита может дополняться обусловленными договором с клиентом задачами анализа правильности начисления налогов, разработкой мероприятий по улучшению финансового положения компании, оптимизации затрат и результатов деятельности, доходов и расходов.

В ходе аудита проверяется правильность составления бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, достоверность данных пояснительной записки. Аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и, что не менее важно, разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности с целью рационализации расходов и увеличения прибыли. Аудит также можно определить, как своеобразную экспертизу бизнеса.

Все услуги аудиторских компаний платные. Как правило, отношения аудитора и клиента оформляются договором с оплатой услуг по договорным ценам. Результат аудиторской проверки оформляется в виде заключения. Аудиторское заключение — официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской компании, индивидуаль-

ного аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Этот документ имеет юридическую силу для всех юридических и физических лиц, государственных и судебных органов.

Сведения о результатах обязательного аудита подлежат внесению в Единый федеральный реестр сведений о фактах деятельности юридических лиц заказчиком аудита с указанием в сообщении аудируемого лица, идентифицирующих аудируемое лицо данных (идентификационный номер налогоплательщика, основной государственный регистрационный номер для юридических лиц, страховой номер индивидуального лицевого счета при их наличии), наименования (фамилии, имени, отчества) аудитора, идентифицирующих аудитора данных (идентификационный номер налогоплательщика, основной государственный регистрационный номер для юридических лиц, страховой номер индивидуального лицевого счета при их наличии), перечня бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой проводился аудит, периода, за который она составлена, даты заключения, мнения аудиторской компании, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность такой отчетности, за исключением случаев, если подлежащие раскрытию сведения составляют государственную тайну или коммерческую тайну, а также в иных случаях, установленных федеральным законом.

Внешний аудит независим по отношению к контролируемой компании и несет ответственность перед внешними потребителями его информации (акционерами, учредителями, кредиторами, банками и др.).

Использование членами акционерного общества, учредителями, банками, финансовыми органами, другими юридическими и физическими лицами подтвержденной на достоверность финансовой отчетности и балансов позволяет дать объективную оценку финансового положения и платежеспособности той или иной компании.

Практически могут возникать конфликтные ситуации (приукрашивание финансового положения компании) между составителями информации и ее пользователями, что также вызывает необходимость независимого контроля (аудита).

Потребность аудита вызывается еще и следующими факторами. Пользователи информации (учредители, акционеры) часто не имеют доступа для непосредственной оценки ее качества. Они заинтересованы в проведении независимой экспертизы бухгалтерского баланса, финансовой отчетности для получения объективной оценки реального положения дел в компании. Такая оценка достоверности активов и пассивов проводится аудиторами.

Учетная информация имеет большие экономические последствия. Для избежание риска и непроизводительных расходов нужно, чтобы информация была реальной и объективной. Независимый аудит позволяет успешно решить и эту задачу.

Внешний аудит проводится сотрудниками специальных аудиторских фирм или аудиторами, занимающимися частной предпринимательской деятельностью, имеющими квалификационный аттестат аудитора.

Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита, которые являются обязательными для аудиторских компаний и аудиторов, в развитие которых разрабатываются стандарты саморегулируемых компаний аудиторов. На территории Российской Федерации применяются международные стандарты аудита, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

В целом, область аудиторских услуг весьма значительна. Аудиторская деятельность помимо аудита включает оказание различного рода услуг:

а) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности для различных компаний, бухгалтерское консультирование;

б) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;

в) управленческое консультирование, связанное с финансово-хозяйственной деятельностью, в том числе по вопросам реорганизации компаний или их приватизации;

г) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

д) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

е) оценочную деятельность;

ж) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

з) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

и) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью посредством проведения семинаров, повышения квалификации бухгалтерского персонала компании; издания методических пособий по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу, аудиту.

Аудиторской деятельностью имеют право заниматься физические лица — аудиторы и юридические лица — аудиторские фирмы, в том числе иностранные и созданные совместно с иностранными юридическими и физическими лицами. Аудитор — это физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых компаний аудиторов.

Отраслевые процессы консолидации ранее разрозненных компаний, растущая потребность холдингов в усилении контрольной функции в управлении как

за финансово-хозяйственной деятельностью, так и за деятельностью своих структурных подразделений обуславливают необходимость следования зарубежным стандартам и практикам корпоративного управления, в том числе в области внутреннего контроля и аудита.

Корпоративный внутренний аудит призван предоставлять объективную информацию топ-менеджменту о производственной, хозяйственной и финансовой деятельности корпорации, о состоянии и результативности системы внутреннего контроля, подтверждать отчеты обособленных подразделений, выявлять имеющиеся в деятельности корпорации ошибки и недостатки (риски), предотвращать и обнаруживать факты хищения, мошенничества, повышая роль и значимость контрольной функции в управлении корпорации.

Вопросы корпоративного внутреннего аудита особенно актуальны в России, поскольку внутренний аудит в нашей стране функционирует в течение непродолжительного периода времени, и его традиции еще не сформировались.

Определение внутреннего аудита, предложенное Международным институтом внутренних аудиторов, отражает существующую в зарубежной специальной литературе концепцию принесения пользы и увеличения стоимости компании. Следовательно, сущность внутреннего аудита рассматривается не просто как контрольная деятельность, а как деятельность, которая направлена на принесение пользы компании и которая повышает ее рыночную стоимость.

Для формирования полного перечня целей, задач и функций внутреннего аудита целесообразно рассмотреть его классификацию, согласно зарубежной концепции (рис. 4).

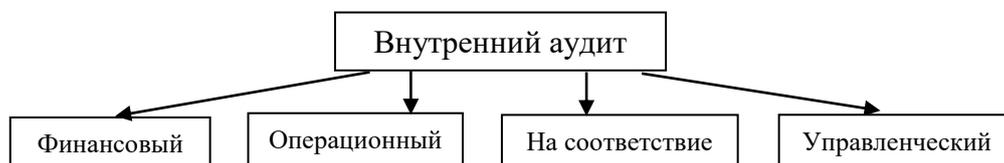


Рис. 4. Классификация внутреннего аудита

Финансовый внутренний аудит — это оценка существующей в компании системы бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности, а также связанных с ними элементов системы внутреннего контроля.

Операционный внутренний аудит — это оценка эффективности и результативности конкретной операционной подсистемы компании (конкретной функции, группе функций хозяйственной системы или отдельного структурного подразделения).

Внутренний аудит на соответствие (соблюдение) — это соблюдение различных положений государственных документов; негосударственных регулирующих органов; регламентов, политик, процедур, приказов, решений собственника и администрации компании.

Внутренний аудит является неотъемлемым и важным элементом управленческого контроля. Потребность во внутреннем аудите возникает в крупных компаниях в связи с тем, что высшее руководство не занимается повседневным контролем за деятельностью компании и ее управленческих структур. Внутренний аудит дает информацию об этой деятельности и подтверждает достоверность отчетов менеджеров. Внутренний аудит необходим для предотвращения потери ресурсов и осуществления необходимых изменений внутри компаний. В рамках внутреннего аудита осуществляется не только детальный контроль за сохранностью активов, но и контроль за политикой и качеством менеджмента.

Основными задачами данного аудита являются проверка и совершенствование организации и управления компанией, качественных сторон производственной деятельности, а также оценка эффективности производства и финансовых вложений, производительности, рациональности использования средств, их экономии.

Приведенная классификация внутреннего аудита позволяет выделить и сгруппировать основные цели и задачи в рамках его основных функций в две предметные области: область предоставления гарантий (контроля) и область консультаций.

При предоставлении гарантий (контроля) внутренний аудит выполняет задачи в сфере бухгалтерского учета и формирование отчетности; оценки системы внутреннего контроля; соблюдения (комплаенс) законных, нормативных и других регламентирующих деятельность компании документов; сохранности имущества и защиты интересов собственника; эффективности операций и менеджмента; контроля специальных вопросов, пост-аудита.

Данный перечень задач внутреннего аудита может быть использован при определении конкретных обязанностей службы внутреннего аудита в компании при выборе приоритетных направлений ее работы и объектов проверки.

Понятие аудита значительно шире таких понятий, как инспекция, проверка и ревизия. Аудит обеспечивает проверку не только законности совершенных операций и достоверности бухгалтерско-финансовых показателей, но и, а это не менее важно, разработку вариантов, предложении направленных на улучшение финансово-хозяйственной и производственной деятельности, на рациональность расходов, увеличение рентабельности и прибыльности компаний.

Аудитор при проверках выступает в роли советника, высказывая свое мнение как менеджерам, так и инвесторам, которое строится на серьезном анализе и даже прогнозе явлений, событий и операций, связанный как с производственно-технической, так и финансово-хозяйственной, социальной стороной деятельности компаний. Аудит способен оказать существенное влияние на стратегическую и тактическую политику функционирования компании и ее конкретных подразделений.

В практике управления необходимо в полной мере осознавать отличие аудита как формы контроля от других его форм.

Проводя некоторую аналогию, аудит можно определить, как своеобразную профилактику и диагностику, которые призваны сохранять «социально-экономическое здоровье» компании.

Одним из элементов модели COSO является мониторинг, который должен осуществляться на постоянной основе наблюдения с целью оценки соответствия (адекватности) состояния внутреннего контроля установленным требованиям.

Мониторинг призван выявлять причины несоответствий и принимать меры по снижению рисков. Это связано с важной особенностью руководства компании при создании и поддержании системы внутреннего контроля в режиме непрерывной работы.

Мониторинг средств контроля представляет собой процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени. Он включает регулярную оценку компании и применение средств контроля, а также осуществляет необходимые корректирующие мероприятия в отношении средств контроля вследствие изменения условий финансово-хозяйственной деятельности.

COSO усматривает ответственность руководства в мониторинге всех процессов, связанных с информационными технологиями с целью обеспечения работоспособности средств контроля.

Но при всей принципиальности отличий различных форм контроля они не отменяют основного их сходства, которое состоит в том, чтобы установить законность финансово-хозяйственных операций и действий, которые проводятся конкретными должностными и материально-ответственными лицами.

## **1.5. Классификация методов и приемов контроля**

Хотя учет и контроль, как виды управленческого труда, неразрывно связаны и разделить их весьма трудно, бухгалтерская модель хозяйственных средств отличается от модели контроля их сохранности и целесообразности использования. Это достигается путем применения принципиально разных методов.

При осуществлении внутреннего контроля используются следующие специальные методы, которые условно можно разделить на три группы: документального, фактического и смешанного контроля (рис. 5).



Рис. 5. Характеристика специальных методов контроля

При рассмотрении характерных особенностей каждого из специальных методов контроля необходимо учитывать наиболее типичные способы хищений и злоупотреблений, встречающихся на практике.

Незнание способов совершения и сокрытия недостатков, хищений и злоупотреблений и специальных приемов их выявления приводит бухгалтеров и контролеров к поверхностной (формальной) проверке документов и отрицательно сказывается на их работе.

Часто в практике различные варианты хищений и злоупотреблений проявляются в умело оформленных (подделанных) документах. В связи с этим неправомерные действия проявляются в виде материального и интеллектуального подлога («следов»).

Следует различать два вида подложных документов: поддельные и несоответствующие действительности.

В поддельных документах, как правило, сфальсифицированы текст, цифровые записи, оттиски штампов, печатей. Они являются материальным подлогом. Этот подлог можно выявить при общем осмотре и более тщательном технико-лабораторном исследовании.

Интеллектуальный подлог документов заключается в том, что документы оформлены, как правило, внешне правильно, но содержание их не соответствует действительности. В учетно-аналитическом процессе возникают в этом случае противоречия, встречные внешние проверки выявляют отсутствие таких операций, а логические сопоставления вскрывают невозможность или нецелесообразность их экономического наличия.

Для выявления противоречий в содержании отдельных документов используются такие методы документального контроля, как формальная, арифметическая, по существу, нормативно-законодательная проверки (см. рис. 5).

Формальная проверка документов состоит в проверке наличия в них всех необходимых реквизитов (даты, подписей и т.д.), в логическом сопоставлении их между собой и с реквизитами аналогичных документов, подписанных одними и теми же лицами ранее или позднее, в проверке правильности и допустимости произведенных исправлений.

При арифметической проверке документов устанавливается правильность таксировки, арифметических подсчетов и выведенных итогов. Эта проверка позволяет выявлять признаки сокрытия хищений и злоупотреблений путем искажения при умножении количественных показателей на стоимостные, при вычислении процентов, путем подсчета итогов в расчетных, платежных ведомостях, инвентаризационных описях и т.д.

Проверка по существу документов позволяет определить содержание и соответствие документа реальному выполнению производственной, финансово-хозяйственной операции, установить целесообразность явления.

Нормативно-законодательная проверка документов дает возможность установить соответствие совершенных финансовых, хозяйственных, административных и производственных операций действующим законам, нормативам, актам и положениям по бухгалтерскому учету, правомерность различных операций. Разновидностью данного метода является проверка бухгалтерской корреспонденции, обусловленная тем, что, помимо методов отражения и фиксации (документация, инвентаризация, оценка), в учете существуют приемы отражения и обобщения операций и всей финансово-хозяйственной деятельности (счета и двойная запись, калькуляция, балансовое обобщение и отчетность). Базой этих приемов являются счета и двойная запись, т.е. корреспонденция счетов. Контроль здесь проходит как бы две стадии — контроль за первичным отражением (осуществляется при помощи инвентаризации, арифметического просчета и др.) и контроль за вторичным отражением, характеристикой и обобщением. Контроль за вторичным отражением и обобщением осуществляется при помощи проверки бухгалтерской корреспонденции. Содержание этого метода состоит в том, что отраженная в учете корреспонденция счетов подвергается нормативной проверке, т.е. определяется соответствие указанной в учете корреспонденции счетов плану счетов и действующим положениям по бухгалтерскому учету. Метод нормативной проверки включает как проверку по существу (т.е. соответствия операции действующему законодательству), так и проверку по форме (т.е. оформления операции).

При выявлении нарушений более эффективно применение приемов проверки документов, отражающих движение однородных ценностей (контрольное сличение, восстановление количественно-суммового учета, хронологическая проверка, технико-экономические расчеты, балансовый метод).

Метод контрольного сличения — это определение максимально возможного остатка товарно-материальных ценностей на определенную дату с использованием материалов инвентаризаций.

При ревизии возникает необходимость проверить реальность операций приобретения ценностей в организациях розничной торговли, которые ведут суммовой учет товарно-материальных ценностей. Путем контрольного сличения можно установить, приобретались ли конкретные материальные ценности, в каком количестве. При этом берутся данные об остатках интересующих нас ценностей по последней (перед датой приобретения ценностей) инвентаризации в компании розничной торговли (Он), затем учитывается поступление этих ценностей после проведения инвентаризации (П) и возможный документированный отпуск их из торговой организации (Рд), так определяется максимально возможный отпуск (Рм) этих ценностей на дату приобретения:  $R_m = O_n + П - Р_d$ . При этом не учитывается возможная реализация этих ценностей населению. Данный остаток сопоставляется с остатком, указанным в инвентаризационной описи. В случае превышения фактического остатка над максимально возможным выявляются «излишки», которые являются признаком возможных злоупотреблений.

Метод восстановления количественного учета (или метод контрольного разложения) применяется для проверки правильности расходования продуктов питания. С помощью этого метода определяется натуральный расход продуктов на питание путем умножения норм по рецептуре на количество отпущенных блюд.

Существует метод восстановления количественно-суммового учета, который применяется в компаниях, где все приходные и расходные операции оформляются первичными документами, а количественный учет материальных ценностей не осуществляется или запущен. Тогда по имеющимся первичным документам с необходимой детализацией восстанавливаются производственные и финансово-хозяйственные операции. Полученные учетные остатки в дальнейшем сравниваются с фактическими остатками на начало и конец проверяемого периода. Восстановление учета не требует того, чтобы документы были заново оформлены и подписаны соответствующими лицами. Оно заключается в воспроизведении операции в той форме, в какой она вытекает из имеющихся учетных данных. Этим методом рекомендуется выявлять злоупотребления, связанные с созданием излишков ценностей при помощи пересортицы, завышением цен при их отпуске и т.д. Применение этого метода помогает определить структуру полных недостатков или излишков товарно-материальных ценностей.

Часто хищения и злоупотребления совершаются и скрываются в процессе отчетного периода, а при подведении итоговых результатов они устраняются, т.е. сбалансирован приход с расходом. В этих случаях производится хронологическая проверка движения ценностей с определением ежедневных остатков или остатков после каждой операции в документации. При этом выявляются противоречия, когда количество отпущенных материальных ценностей превышает их наличие по документам в момент отпуска их в производство или со склада, или

же когда имеются данные о расходе материалов, поступление которых документами не подтверждается. Причинами таких расхождений могут быть: наличие или реализация неучтенных товаров или материалов; частичная или полная бестоварность расходных документов; завышение цен в расходных документах; занижение остатка ценностей в инвентаризационных описях на начало отчетного периода.

С помощью хронологической проверки сопоставляются данные об ежедневном оприходовании готовой продукции по технологическому процессу изготовления и отгрузки ее покупателю. Это позволяет выявлять, что в отдельные дни готовой продукции отгружают больше, чем ее изготовлено; оприходуется готовая продукция до момента ее полного изготовления и т.д.

Применение методов контрольного сличения, восстановления количественно-суммового учета и хронологической проверки требует значительных трудовых и временных затрат.

Технико-экономические расчеты как метод контроля служат для определения объема и качества хозяйственных и финансовых операций, в том числе планируемых, осуществляемых и проведенных, и сопоставления с фактическими или отраженными с помощью учета результатами. Технико-экономические расчеты служат для обоснования и определения эффективности хозяйственных и финансовых операций, т. е. эффективности управления.

Балансовый метод, используемый в контроле, отличается от аналогичного метода, используемого в бухгалтерском учете и экономическом анализе. При осуществлении контроля с помощью балансового метода может быть определена правильность списания сырья, материалов на выпуск продукции. Этот метод используется при ревизии переработки продукции сельского хозяйства. При проверке полноты оприходования сливок, получаемых после переработки молока, составляется жиробаланс, по которому количество поступившего молока в жиркилограммах должно равняться количеству жиркилограммов в сливках и оброте.

Методы фактического контроля включают контрольный просчет, контрольный обмер, лабораторный анализ и экспертную оценку, контрольный запуск, личное наблюдение и методы проверки использования рабочего времени (см рис. 5).

Специфика применения отдельных методов по существу, не отличающихся друг от друга, требует их выделения в самостоятельный метод. Так, контрольный просчет и контрольный обмер — эти два метода, содержание которых — установление фактического наличия и сопоставление с документальными данными. Однако по сфере и технике применения они различаются.

Контрольный просчет как метод контроля по содержанию, технике проведения и оформлению аналогичен инвентаризации, проводимой в бухгалтерском учете. Он заключается в определении фактического объема и качества хозяйственных средств и сопоставлении фактических данных с данными бухгалтерского учета. При проведении ревизий этот метод имеет определенные особенно-

сти. В отличие от бухгалтерского учета, где проводятся плановые инвентаризации, при ревизии применяются только внезапные контрольные просчеты. При ревизии они проводятся как выборочным, так и сплошным приемом в отличие от бухгалтерского учета, где проводятся в основном сплошные инвентаризации. Процессом контрольного просчета при ревизии, как правило, руководит ревизор.

Контрольный обмер как метод контроля по содержанию аналогичен контрольному просчету (выявляется фактически выполненный объем работ, который сопоставляется с объемом работ, указанным в документах). Этот метод выделен в связи с особенностями применения: отсутствие внезапности проведения, обязательное ознакомление должностных лиц с намечаемыми объектами контроля и сроками проведения для необходимой технической подготовки, ограниченная сфера его применения (в основном для контроля за капитальным строительством, капитальным и текущим ремонтом зданий и сооружений). Возможно и внезапное проведение контрольного обмера.

Лабораторный анализ и экспертная оценка — два метода контроля, содержание которых состоит в определении количественного и качественного состава сырья, материалов, продуктов питания, полуфабрикатов, готовой продукции. В практике контрольной работы используют разнообразные виды лабораторных анализов: химические, физические, биологические и др. При ревизии метод лабораторного анализа используется наиболее часто для определения калорийности питания и полноты закладки продуктов. Экспертная оценка как метод контроля используется в тех случаях, когда при помощи лабораторного анализа нельзя определить качественные характеристики (например, сортность чая). В этом случае заключение дает специалист, обладающий особыми знаниями в конкретной области.

Метод контрольного запуска имеет ограниченное применение на практике, применяется при определении реальности существующих норм расхода сырья, материалов на выпуск продукции или изготовление изделий. В этом случае привлеченные специалисты проводят контрольное повторение технологического цикла выпуска продукции или изделия и определяют фактический расход сырья, материалов на единицу продукции или изделия. Затем фактическая норма сопоставляется с применяемой нормой.

Сущность такого метода контроля как личное наблюдение заключается в ознакомлении или наблюдении контролера за ходом тех или иных операций, сторон производственной, финансово-хозяйственной деятельности.

Личное наблюдение может выступать как самостоятельный метод контроля, а также в комплексе с другими методами: нормативной проверкой, арифметическим просчетом, инвентаризацией и др.

Личное наблюдение на первоначальном этапе проведения ревизии и аудита является необходимым условием. В практике контроля личное наблюдение контролера дает непосредственные результаты при текущем и последующем контроле за такими хозяйственными операциями, как организация хранения материальных ценностей.

Методы проверки использования рабочего времени включает моментные наблюдения, хронометраж, фотографию и самофотографию рабочего дня. С помощью указанных методов проверяют правильность установленных расценок, норм выработок, соблюдение трудовой дисциплины и другие вопросы производственной и финансово-хозяйственной деятельности.

Методы смешанного контроля обобщают варианты встречных проверок, взаимного контроля, методы сравнения, логического анализа, оценки экономической целесообразности, получения объяснений, служебного расследования (см. рис. 5).

Встречная проверка — один из наиболее распространенных и эффективных методов контроля. Сущность его состоит в сопоставлении содержания и результатов взаимно контролируемых (вытекающих одна из другой) операций.

Различают два вида встречных проверок: внутренние и внешние. Внутренние встречные проверки охватывают хозяйственные и финансовые операции одной компании; внешние — хозяйственные и финансовые операции контролируемого объекта с одним или несколькими компаниями.

Под встречной проверкой нельзя понимать только сопоставление двух экземпляров одного и того же документа в нескольких компаниях. Встречную проверку следует проводить более глубоко и всесторонне. Она должна охватывать при необходимости все документы, связанные с проверяемой операцией, или же взаимосвязанные операции. При встречной проверке сопоставляют данные первичных документов с данными учетных регистров проверяемой компании. Проверке подвергаются одноименные или взаимосвязанные данные, относящиеся к одним и тем же или взаимосвязанным операциям в других компаниях, а также в различных подразделениях проверяемой компании. В практике часто метод встречных проверок отождествляют со сверкой взаиморасчетов (инвентаризацией расчетов), проводимой бухгалтерией. Коренное различие между ними в том, что при встречной проверке нас интересует содержание и результате каждой операции, а при сверке взаиморасчетов — в конечном итоге сальдо расчетов.

Выбор вида сопоставления при встречной проверке зависит от конкретных задач, решаемых при контроле.

В отличие от встречной проверки при использовании методов взаимного контроля сопоставляются различные по своему характеру документы и учетные регистры, в которых отражена проверяемая хозяйственная, финансовая или производственная операция (явления).

Использование данного метода позволяет выявлять признаки бестоварных и безденежных операций; наличия и реализации сторонних неучтенных излишков товаров, материалов, готовой продукции, денежных средств; необоснованного начисления заработной платы; признаки хищений, злоупотреблений, отраженные записями в учетных регистрах без подтверждения документами и другие.

Сущность логического анализа как метода контроля — в определении возможности совершения той или иной операции во времени, объеме, пространстве и содержании.

Сравнение как метод контроля аналогичен приему, используемому в экономическом анализе. Сравнение ряда взаимосвязанных показателей (отчетных показателей с базисным, нормами, отчетными показателями за предшествующий период и т.д.) позволяет оценить результаты финансово-хозяйственной деятельности и уровня управления.

Оценка экономической целесообразности заключается в определении наилучшего варианта финансовой или хозяйственной операции по критерию ее наибольшей эффективности. Экономическая целесообразность той или иной операции определяется исходя из ее эффективности с позиций управления.

Получение письменных объяснений как метод контроля идентичен юридическому методу сбора доказательств — свидетельских показаний. Как самостоятельный метод получение письменных объяснений не может быть использовано, так как оно носит характер субъективной оценки. Но наряду с другими методами он обеспечивает дополнительную информацию об уровне управления производственной и финансово-хозяйственной деятельностью. Это способ фиксации результатов контроля (получение объяснений должностных лиц по результатам инвентаризации или актом проверки), который закрепляет результаты, достигнутые другими методами.

Служебное расследование — это опрос должностных, материально-ответственных лиц и других участников конфликтных ситуаций, изучение их письменных объяснений. На основе полученной информации формируются обоснованные выводы, предложения, направленные на повышение эффективности в рациональном хозяйствовании в условиях рыночных отношений.

Перечисленные методы контроля применяются при последующем, текущем и предварительном контроле. Применяя тот или иной метод, контролер должен творчески подходить к вопросу, учитывая конкретные особенности объекта контроля, стоящие задачи и используя определенные технические приемы.

Технические приемы определяют объем и порядок контрольных операций, методов контроля. В практике применяются следующие: выборочный, сплошной, смешанный (комбинированный), систематизированный и несистематизированный.

Наиболее часто используются выборочный и смешанный приемы. Это обусловлено большим объемом совершаемых операций на объекте контроля, ограниченными сроками проверки.

Смешанным (комбинированным) приемом пользуются в двух вариантах:

а) берутся все виды операций и выборочно по каждому виду проверяются отдельные факты;

б) берутся выборочно отдельные виды операций и проверяются сплошным или выборочным порядком факты этого вида.

В условиях автоматизации бухгалтерского учета порядок и алгоритмы решения задач на вычислительной технике заранее predeterminedены и постоянны.

ЭВМ (ПЭВМ) формирует и контролирует информацию в соответствии с разработанными программами, а все возможные условия автоматизированной

обработки должны быть предусмотрены в проекте. Автоматизированный документальный контроль является обязательным, постоянным, т.к. он включен в технологический процесс обработки информации. В связи с этим модифицируются методические приемы документального контроля и частично фактического, смешанного. Автоматически формируемая информация о совершенных хозяйственных операциях и фактах, проверяется на предмет достоверности и допустимости, соответствия установленным правилам, нормам, нормативам и стандартам. В таких условиях уменьшается возможность злоупотреблений, обусловленных материальным подлогом, подделкой, но возникает необходимость в осуществлении контроля за сохранностью и допуском к информации.

Таким образом, ряд методов контроля: формальная, арифметическая, нормативно-законодательная, встречная проверка и взаимный контроль, восстановление количественно-суммового учета, контрольное сличение и хронологическая проверка могут осуществляться в автоматическом режиме.

Признаки возможных злоупотреблений при наличии соответствующего программного обеспечения в условиях применения автоматизированного учета должны отображаться в соответствующих контрольных машинограммах и видеограммах (отклонения) оперативно или по запросу в диалоговом режиме.

## **2. Регулирование контроля**

### **2.1. Документы, регулирующие контроль**

В современных условиях регулирование организации и ведения внутреннего контроля в России осуществляется со стороны государства и профессиональных организаций.

Основными законодательными, нормативными и методическими документами, в которых раскрываются понятие, принципы, область применения контрольных процедур, а также рекомендации по организации и осуществлению системы внутреннего контроля в компаниях являются:

Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 31.12.2017 г.);

Федеральный закон от 02.12.1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» (ред. от 31.12.2017 г., с изм. и доп., вступ. в силу с 28.01.2018 г.);

Федеральный закон от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (ред. от 07.03.2018 г.);

Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 31.12.2017 г.);

Федеральный закон от 29.11.2001 г. № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» (ред. от 31.12.2017 г., с изм. и доп., вступ. в силу с 01.02.2018 г.);

Федеральный закон от 07.08.2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (ред. от 29.12.2017 г.);

Федеральный закон от 01.12.2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (ред. от 03.07.2016 г., с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016 г.);

Приказ Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (ред. от 29.03.2017 г., с изм. от 29.01.2018 г.);

Система внутреннего контроля в банках: основы организации (Базельский комитет по банковскому надзору, Базель, сентябрь 1998 г.);

«Положение об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах» (утв. Банком России 16.12.2003 г. № 242-П, ред. от 04.10.2017 г.);

«Методические рекомендации по проверке системы внутреннего контроля в кредитной организации» (утв. Банком России 18.12.2017 г. № 32-МР);

Распоряжение ФКЦБ РФ от 04.04.2002 г. № 421/р «О рекомендации к применению Кодекса корпоративного поведения» (вместе с «Кодексом корпоративного поведения» от 05.04.2002 г.);

«Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля» (Рекомендация № Р-44/2013-КпР от 09.08.2013 г., Фонд «НРБУ «БМЦ», Компания ЕУ);

Информация Минфина России от 14.09.2012 г. № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности»;

Информация Минфина России от 25.12.2013 г. № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Вопросы создания системы внутреннего контроля в российских компаниях стали активно обсуждаться с момента вступления в силу Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», в котором статьей 19 п. 1 определено, что экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, а в п. 2 данной статьи отмечено, что «экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Таким образом, в законе четко разделены направления и объекты внутреннего контроля: ведение бухгалтерского учета и формирование отчетности. При этом Информация Минфина России №ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ в разделе «Внутренний контроль» отмечает, что законодательством РФ о бухгалтерском учете не установлены какие-либо ограничения на порядок, способы и процедуры осуществления внутреннего контроля.

Конкретные действия по организации и проведению компаниями внутреннего контроля изложены в Информации Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

В документе определено, что внутренний контроль — это процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что компания обеспечит эффективность и результативность своей деятельности, в т. ч. достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов; достоверность и своевременность бухгалтерской и другой отчетности; соблюдение законодательства, в т.ч. по организации и ведению бухгалтерского учета и отчетности.

Также в документе сформированы основные элементы системы внутреннего контроля, включая: контрольную среду, оценку рисков, процедуры внутреннего контроля, информацию и коммуникацию, оценку внутреннего контроля.

Таким образом, изучение законодательных, нормативных и методических материалов в области организации и осуществления внутреннего контроля позволяет отметить, что все они построены на основе модели (системы) COSO.

Данная модель (система) COSO трактует внутренний контроль как процесс, осуществляемый внешним органом управления компании, который определяет ее политику и миссию, в достаточной и оправданной мере обеспечивая достижение таких целей, как целесообразность и финансовая эффективность деятельности; достоверность финансовой отчетности; соблюдение действующего законодательства и требований регулирующих органов.

Следовательно, при организации внутреннего контроля компаниям необходимо учитывать определение внутреннего контроля, данное в нормативно-регулирующих документах и элементы, из которых складывается система внутреннего контроля.

## **2.2. Кодекс этики внутреннего аудитора**

Кодекс этики — это свод этических норм профессиональной этики внутреннего аудитора, сложившихся в международной практике и неукоснительно соблюдаемых внутренними аудиторами при выполнении своих профессиональных функций, но не регламентированных в законодательном порядке.

Кодекс содержит ряд основополагающих этических принципов, в соответствии с которыми внутренний аудитор не должен при выполнении своих функций совершать действий, которые оказывают или могут в принципе оказать негативное влияние на его честность, объективность и репутацию профессии и в результате стать несовместимой с дальнейшим представлением качественных профессиональных услуг.

*Кодекс этики внутренних аудиторов (ИВА)*

Кодекс состоит из:

1) основополагающих принципов, относящихся к профессиональной этике деятельности внутренних аудиторов;

2) правил поведения, которые помогают внутренним аудиторам соблюдать на практике требования основополагающих принципов профессиональной этики.

К основополагающим принципам относятся честность, объективность, конфиденциальность и профессиональная компетентность.

*Честность* является фундаментом, на котором основывается доверие к мнению аудитора.

Внутренние аудиторы:

а) должны выполнять свою работу честно, добросовестно и ответственно;

б) должны действовать в рамках закона и, если того требует закон или профессиональные стандарты, раскрывать соответствующую информацию;

в) не должны сознательно участвовать в акциях или действиях, дискредитирующих профессию внутреннего аудитора или свою организацию;

г) должны уважать юридически и этически оправданные цели своей организации и вносить вклад в их достижение.

*Объективность.* Внутренние аудиторы демонстрируют наивысший уровень профессиональной объективности в процессе сбора, оценки и передачи информации об объекте аудита. Внутренние аудиторы делают взвешенную оценку всех относящихся к делу обстоятельств и в своих суждениях не подвержены влиянию своих собственных интересов или интересов других лиц.

Внутренние аудиторы:

а) не должны участвовать в какой-либо деятельности, которая могла бы нанести ущерб их беспристрастности или восприниматься как наносящая такой ущерб. Это также распространяется на деятельность и отношения, которые могут противоречить интересам организации;

б) не должны принимать в подарок ничего, что могло бы нанести ущерб их профессиональному мнению или восприниматься как наносящее такой ущерб;

в) должны раскрывать все известные им материальные факты, которые, не будучи раскрыты, могут исказить отчеты об объекте аудита.

*Конфиденциальность.* Внутренние аудиторы уважительно относятся к праву собственности на информацию, которую они получают в процессе своей деятельности, и не разглашают информацию без соответствующих на то полномочий, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано юридическими или профессиональными обязанностями.

Внутренние аудиторы:

а) должны быть разумны и осмотрительны в использовании и сохранении информации, полученной в ходе выполнения своих обязанностей;

б) не должны использовать информацию в личных интересах или любым другим образом, противоречащим закону или могущим нанести ущерб достижению юридически и этически оправданных целей организации.

*Профессиональная компетентность.* Внутренние аудиторы применяют знания, навыки и опыт, необходимые для оказания услуг в сфере внутреннего аудита.

Внутренние аудиторы:

- а) должны участвовать только в тех заданиях, для выполнения которых обладают достаточными профессиональными знаниями, навыками и опытом;
- б) должны оказывать услуги внутреннего аудита в соответствии с МСВА;
- в) должны непрерывно повышать свой профессионализм, а также эффективность и качество оказываемых услуг.

*Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов ИПБ России.*

ИПБ России является членом Международной федерации бухгалтеров (IFAC) и стремится реализовывать широкомасштабную задачу IFAC по выработке и внедрению скоординированных и взаимоувязанных стандартов профессиональной этики бухгалтеров.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов — членов ИПБ России (далее — Кодекс) разработан на основе Кодекса этики IFAC с учетом требований законодательства Российской Федерации.

Члены ИПБ России обязаны соблюдать установленные этические нормы. Преднамеренное несоблюдение членом ИПБ России таких норм может повлечь за собой внешнюю проверку его поведения. В случае если будут выявлены нарушения этических норм, в отношении такого лица могут быть введены санкции вплоть до исключения.

Кодекс признает, что целью профессионального бухгалтера и аудитора является работа в соответствии с наивысшими стандартами профессионализма, достижение максимального уровня эффективности и удовлетворения потребностей общества.

Положения Кодекса являются базовыми, поскольку не представляется возможным ввести этические требования, распространяющиеся на все ситуации и обстоятельства, с которыми могут столкнуться профессиональные бухгалтеры и аудиторы в своей работе.

Рассмотрим основные принципы, угрозы и меры предосторожности, а также определение независимости, содержащиеся в Кодексе.

*Основные принципы.*

Кодекс помимо основных принципов — честности, объективности, профессиональной компетентности и конфиденциальности, имеющих в Кодексе этики внутренних аудиторов, включает также принцип профессионального поведения.

Качественное выполнение своих профессиональных обязанностей внутренним аудитором в части оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности подразумевает, что он должен быть профессиональным бухгалтером.

*Честность.* Внутренний аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях. Принцип честности также предполагает честное ведение дел и правдивость.

Внутренний аудитор не должен иметь дело с отчетностью, документами, сообщениями или иной информацией, если есть основания полагать, что:

а) информация содержит в существенном отношении неверные или вводящие в заблуждение утверждения;

б) информация содержит утверждения или данные, подготовленные небрежно;

в) информация содержит пропуски или искажения необходимых данных там, где они могут вводить в заблуждение. Если же ему приходится иметь дело с такими документами, то это должно быть отражено в его завершающих документах. Тогда принцип честности не считается нарушенным.

*Объективность.* Внутренний аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений, и избегать отношений, которые могут исказить или повлиять на его профессиональные суждения (подарки, услуги).

*Профессиональная компетентность и должная тщательность.* Внутренний аудитор обязан постоянно поддерживать свои знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам или работодателям квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве. При оказании профессиональных услуг внутренний аудитор должен действовать с должным усердием и в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами.

Обеспечение профессиональной компетентности можно разделить на два самостоятельных этапа:

а) достижение должного уровня профессиональной компетентности;

б) поддержание профессиональной компетентности на должном уровне.

Поддержание профессиональной компетентности требует постоянной осведомленности о соответствующих технических, профессиональных и деловых новшествах. Постоянное повышение профессиональной квалификации развивает и поддерживает способности, позволяющие внутреннему аудитору компетентно работать в профессиональной среде.

*Конфиденциальность.* Внутренний аудитор должен обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не должен раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим соответствующими полномочиями, за исключением случаев, когда он имеет законное, профессиональное право либо обязанность по раскрытию такой информации.

Внутренний аудитор должен соблюдать конфиденциальность даже вне своей профессиональной среды. Он должен помнить о возможности неумышленного разглашения информации, особенно в условиях поддержания длительных связей с деловыми партнерами либо их близкими родственниками или членами семьи.

Внутренний аудитор должен соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным клиентом или работодателем. Внутренний

аудитор должен соблюдать конфиденциальность информации внутри своей организации или в отношениях с работодателями.

Необходимость соблюдения принципа конфиденциальности сохраняется даже после окончания отношений между внутренним аудитором и работодателем. Меняя место работы или приступая к работе с другим работодателем, внутренний аудитор имеет право использовать предыдущий опыт. Однако он не должен использовать или раскрывать конфиденциальную информацию, полученную в результате предыдущих профессиональных или деловых отношений.

Внутренний аудитор должен или может быть обязан раскрыть конфиденциальную информацию в следующих случаях:

а) раскрытие разрешено законом и (или) санкционировано работодателем;  
б) раскрытие требуется законом, например: при подготовке документов или представлении доказательств в иной форме в ходе судебного разбирательства; при сообщении ставших известными фактов нарушения закона надлежащим органам государственной власти;

в) раскрытие является профессиональной обязанностью или правом (если это не запрещено законом): при проверке качества работы организации — члена профессиональной организации или самой профессиональной организации; при запросе или расследовании, ведущимися организацией-членом, профессиональной организацией или надзорным органом; при защите внутренним аудитором своих профессиональных интересов в процессе юридического разбирательства.

*Профессиональное поведение.* Внутренний аудитор должен соблюдать соответствующие законы и нормативные акты и избегать любых действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать профессию либо являются действиями, которые разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, расценит как оказывающие отрицательное влияние на хорошую репутацию профессии.

При предложении и продвижении своей кандидатуры и услуг внутренний аудитор не должен дискредитировать профессию. Внутренний аудитор должен быть честным и правдивым и:

а) должен оказывать услуги внутреннего аудита в соответствии с требованиями нормативных документов и внутренними регламентами организации;

б) не должен делать заявления о преувеличенном качестве услуг, которые он может предоставить, своей квалификации и приобретенном опыте;

в) не должен давать пренебрежительные отзывы о работе других внутренних аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов.

*Угрозы и меры предосторожности.*

Профессиональная среда, в которой приходится действовать каждому внутреннему аудитору, содержит риски наступления событий, которые могут привести к нарушению основополагающих принципов профессиональной этики. Поэтому Кодекс обязывает внутреннего аудитора при ее возникновении предпринять меры, направленные на устранение этой угрозы или ослабление ее до приемлемого уровня.

Если же внутренний аудитор не в состоянии предпринять надлежащие меры предосторожности, он обязан сообщить руководителю СВА о невозможности своего участия в проверке или в оказании иных профессиональных услуг. Такие же меры предпринимаются внутренним аудитором при наступлении рискованного события в процессе осуществления им профессиональной деятельности.

Различные обстоятельства могут угрожать соблюдению основных принципов. Большинство угроз можно разделить на следующие категории:

а) угрозы личной заинтересованности, которые могут возникнуть вследствие финансовых или других интересов внутреннего аудитора, его близких родственников или членов семьи;

б) угрозы самоконтроля, которые могут возникнуть, когда предыдущее суждение должно быть переоценено внутренним аудитором, ранее вынесшим это суждение;

в) угрозы заступничества, которые могут возникнуть, когда, продвигая какую-либо позицию или мнение, внутренний аудитор доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению;

г) угрозы близкого знакомства, которые могут возникнуть, если в результате близких отношений внутренний аудитор начинает с излишним сочувствием относиться к интересам других лиц;

д) угрозы шантажа, которые могут возникнуть, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) внутреннему аудитору пытаются помешать действовать объективно.

Примерами обстоятельств, при которых для внутреннего аудитора могут возникнуть *угрозы личной заинтересованности*, являются финансовая заинтересованность, кредиты или гарантии, существенная зависимость от размера заработной платы, поручения, связанные с поощрительным вознаграждением, вероятность потери работы, а также давление коммерческого характера со стороны.

К обстоятельствам, которые могут создать *угрозу самоконтроля* для внутреннего аудитора, можно отнести проверку или подтверждение информации тем же внутренним аудитором, который осуществлял проверку или занимался подготовкой указанной информации.

Внутренний аудитор при содействии достижению легитимных целей и задач организации-работодателя может в выгодном свете представлять положение своей организации на рынке при условии, что при этом его заявления являются правдивыми и не вводящими в заблуждение. Такие действия, как правило, не создают *угрозы заступничества*.

Примерами обстоятельств, при которых для внутреннего аудитора могут возникнуть *угрозы близкого знакомства*, являются:

а) наличие у внутреннего аудитора близких родственников или членов семьи, которые заинтересованы в получении определенных выгод от занимаемой им должности;

б) наличие длительных деловых отношений, которые существенным образом оказывают влияние на принятие внутренним аудитором определенных решений;

в) принятие подарков или особых знаков внимания, если стоимость их является значительной.

Примерами обстоятельств, при которых для внутреннего аудитора имеется вероятность возникновения *угрозы шантажа*, являются:

а) разногласия по вопросам применения принципов бухгалтерского учета или формы представления финансовой информации, которые могут повлечь за собой увольнение или перевод на другую должность;

б) давление на внутреннего аудитора с целью оказания влияния на процесс принятия им решений, например, при заключении договоров или применении принципов бухгалтерского учета.

*Меры предосторожности* делятся на предусмотренные профессией, законом или нормативными актами и обусловленные рабочей средой.

Меры предосторожности, предусмотренные профессией, законом и нормативными актами, включают:

а) требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для занятия профессией;

б) требования постоянного повышения профессиональной квалификации;

в) руководство по корпоративному поведению (управлению);

г) профессиональные стандарты;

д) контроль процедуры со стороны профессии и надзорных органов, а также контроль качества работы и соблюдения дисциплинарных процедур;

е) внешние проверки юридически уполномоченными третьими лицами отчетов, документов, сообщений и иной информации, подготовленных внутренним аудитором.

Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой и заложенные в системах внутреннего контроля и процедурах организации, могут включать:

а) корпоративные системы надзора и другие контрольные структуры;

б) программы этики и правил рабочего поведения;

в) процедуры комплектования кадров, в которых особое внимание уделяется подбору персонала с высоким уровнем квалификации;

г) эффективные инструменты внутреннего контроля и управления;

д) принципы руководства, которые подчеркивают важность этического поведения и подразумевают, что работники всегда должны руководствоваться этическими нормами;

е) правила и процедуры по обеспечению качества работы сотрудников и контроля за их соблюдением;

ж) своевременное доведение информации о правилах и процедурах организации, в том числе и об изменениях в них, до сведения всех работников и организация их надлежащего обучения;

з) правила и процедуры, которые поощряют работников сообщать руководителям старшего звена организации о любых касающихся их этических проблемах без опасения взысканий;

и) соответствующие юридические консультации.

*Независимость.*

Требования к независимости внутреннего аудитора были рассмотрены в международных стандартах внутреннего аудита качественных характеристик (группа 1000).

Кодекс рассматривает требования к независимости только в отношении публично практикующих бухгалтеров, к которым относятся аттестованные профессиональные бухгалтеры, индивидуально оказывающие услуги по бухгалтерскому учету, налогообложению или иные профессиональные услуги, а также занимающие должность в фирме, которая оказывает профессиональные услуги. Данный термин используется и применительно к фирме публично практикующих профессиональных бухгалтеров, занимающихся аутсорсингом или другими услугами (например, аудиторскими), для осуществления которых требуется знание бухгалтерского учета.

Кодекс дает следующее определение независимости:

а) независимость мышления — образ мышления, который позволяет составить независимое суждение без учета влияния посторонних факторов, которые могут поставить под сомнение профессионализм такого суждения, а также действовать со всей честностью, соблюдать объективность и выносить истинно профессиональные суждения;

б) независимость поведения — линия поведения, которая не позволяет иметь дело с фактами и обстоятельствами, которые могут отрицательно повлиять на объективность, честность внутреннего аудитора.

#### *Проблемы организации и методики внутреннего контроля*

В условиях интенсивного развития информационно-компьютерных технологий вопросы эффективной организации и адекватного функционирования системы внутреннего контроля требуют обоснованного решения. Однако следует обратить внимание на недостаточность исследований в этой области.

В современном мире сформировалось общепринятое толкование термина «система внутреннего контроля». Так, в Отчете Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея «Концептуальные основы внутреннего контроля» (США) система внутреннего контроля — это «процесс, осуществляемый советом директоров компании, высшим исполнительным менеджментом и остальными сотрудниками для целей обеспечения достаточных гарантий относительно достижения целей по следующим категориям: эффективность и рациональность операций, достоверность финансовой отчетности, соответствие законодательству». Те же акценты даны в Ирланском аудиторском стандарте № 204: «целостная система контроля как финансового, так и прочего, установленного менеджментом компании для обеспечения деятельности в упорядоченной и эффективной форме, соблюдение политики руководства, сохранности активов и максимальной степени полноты и точности учетной информации». Наиболее полной, с нашей точки зрения, является трактовка в документе «Пересмотренное руководство для директоров по применению объединенного кодекса «Внутренний контроль», в котором «действенная система внутреннего контроля — это совокупность политик, процедур, процессов, режимов и прочих составляющих, кото-

рые все вместе обеспечивают сохранение инвестиций акционеров и активов компании; способствуют эффективной деятельности компании, позволяя реагировать на значительные операционные, финансовые и прочие риски для достижения целей компании; помогают гарантировать качество внутренней и внешней отчетности; а также гарантировать соответствие нормативным актам».

Все предложенные трактовки системы внутреннего контроля ориентированы на современное направление «риск-менеджмент», которое представляет собой процесс, осуществляемый внутри компании советом директоров, исполнительной дирекцией (администрацией) и сотрудниками. Он используется при формировании стратегии и определении миссии компании, организуется для идентификации потенциальных событий и явлений, которые способны оказать влияние на финансово-хозяйственную деятельность компании. Применяется для управления рисками в определенных границах, а также в целях получения достаточных гарантий по отношению достижения целей компании.

Следует обратить особое внимание на состав и содержание компонентов риск-менеджмента, т.е. определение целей компании; внутреннюю среду; идентификацию событий, способных оказать влияние на деятельность компании; оценку рисков, связанных с данными событиями; методы управления рисками, включающих их устранение, снижение и взаимодействие с другими компаниями по разделению общих рисков, а также принятие на себя рисков; включая контрольную деятельность, информацию и коммуникацию и мониторинг.

В зарубежной практике модель риск-менеджмента основывается на модели внутреннего контроля «COSO», которая была разработана в 1992 г. И закреплена регламентирующим документом «Управление рисками организаций. Интегрированная модель. Концептуальные основы».

История формирования элементов модели внутреннего контроля «COSO» показывает, что в 1973 г. система внутреннего контроля представляет собой совокупность двух элементов: административного контроля и бухгалтерского контроля. Затем система внутреннего контроля была представлена тремя элементами: контрольной средой, системой бухгалтерского учета и отчетности, процедурами контроля. В этот период времени в Международном стандарте аудита ISA 400 «Оценки рисков внутреннего контроля», а также Федеральном стандарте аудиторской деятельности РФ № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» дается определение системы внутреннего контроля, как «совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средства для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Последние представления о сущности системы внутреннего контроля и ее составляющих изложены в документах, разработанных Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредвея (США) «Концептуальные основы внутреннего

контроля» и «Управление рисками организаций. Интегрированная модель. Концептуальные основы» (COSO). В этих документах система внутреннего контроля представлена уже пятью элементами:

- а) среда контроля;
- б) оценка рисков;
- в) контрольная деятельность;
- г) информация и коммуникация;
- д) мониторинг.

Рассмотрим содержание каждого в зарубежной интерпретации. Среда контроля (контрольная среда) — это действия, мероприятия и процедуры, которые отражают общее отношение высшего исполнительного менеджмента, совета директоров и акционеров к контролю, а также направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля. Принято выделять:

- а) стиль и основные принципы руководства;
- б) организационная структура компании;
- в) методы распределения функций управления и ответственности;
- г) осуществляемая кадровая политика;
- д) управленческие методы контроля, включающие в себя, прежде всего, эффективную систему финансового планирования;
- е) внешние воздействия (влияния), определяемые нормативно-правовым полем, регулирующим деятельность хозяйствующего субъекта;
- ж) внутренний аудит;
- з) деятельность аудиторского комитета совета директоров.

Рассматривая в качестве второго элемента системы внутреннего контроля систему бухгалтерского учета и отчетности, посредством которой осуществляется сбор, регистрация и обобщение информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций, следует принимать во внимание тот факт, что помимо бухгалтерского учета и отчетности существует так называемый управленческий учет, ведущийся, как следует из его названия, для целей управления, и управленческая отчетность, формирующаяся по результатам управленческого учета. При этом процессы ведения бухгалтерского и управленческого учетов, а также формирования бухгалтерской и управленческой отчетности могут быть неразрывно связаны посредством их реализации в рамках единой информационной системы. В связи с этим в качестве элемента системы внутреннего контроля следует рассматривать не отдельно систему бухгалтерского учета, а именно в целом учетную систему экономического субъекта, обеспечивающую определение, накопление, классификацию, анализ, регистрацию и предоставление отчетности о хозяйственных операциях экономического субъекта, а также учет его активов.

Оценка рисков включает в себя идентификацию рисков во всех областях деятельности организации и определение степени подверженности организации данным рискам, в котором внутренний контроль рассматривается как неотъемлемая часть процесса риск-менеджмента, что является на сегодняшний день

наиболее современной точкой зрения на сущность внутреннего контроля. Процедуры внутреннего контроля охарактеризуются как методы и правила, разработанные исполнительной дирекцией (администрацией) для достижения стоящих перед компанией целей.

Все процедуры контроля можно условно разделить на пять составляющих:

- а) адекватное разделение обязанностей;
- б) процедуры санкционирования;
- в) документальный контроль;
- г) физические способы контроля;
- д) осуществление независимых проверок.

Информация и коммуникация является важнейшим компонентом процесса управления. Информационная системы организации обеспечивает агрегацию и обработку необходимых для функционирования компании данных. Коммуникация обеспечивает доведение политик и процедур внутреннего контроля до всех сотрудников компании. Кроме того, коммуникация включает в себя каналы передачи информации внутри компании. Мониторинг — это процесс, в ходе которого оценивается качество системы внутреннего контроля организации. Оценке подлежат как сама структура системы внутреннего контроля, так и ее непосредственная работа. Мониторинг может осуществляться как посредством интеграции соответствующих процедур оценки в операционную деятельность, так и посредством проведения специальных проверок.

В российской контрольной практике в соответствии со ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» компании обязаны организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Сущность и элементы системы внутреннего контроля, а также рекомендации по организации и функционированию изложены в Информации Министерства финансов РФ № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности». Внутренний контроль рассматривается в этом документе, как «процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

- а) эффективность и результативность своей деятельности, в т.ч. достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
- б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;
- в) соблюдение применимого законодательства, в т.ч. при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета».

Система внутреннего контроля в соответствии с данной Информацией МФ РФ включает также пять элементов: контрольную среду, оценку рисков, процедуры внутреннего контроля, информацию и коммуникацию, оценку внутреннего контроля. Однако, последний элемент отличается от элемента модели внутреннего контроля «COSO».

## Контрольные тесты

### Вариант 1

1. Обязательная аудиторская проверка проводится

- а) в случаях, прямо установленных Законом «Об аудиторской деятельности»
- б) по решению одного из учредителей экономического субъекта
- в) по решению органов государственной налоговой инспекции

2. Может ли осуществляться аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) аудиторская проверка организации, если ими оказывались услуги по ведению бухгалтерского учета

- а) не может, если эти услуги оказывались в течение трех лет, непосредственно предшествующих проведению аудита
- б) может в общем порядке
- в) нет, не может

3. Аудиторская организация — это

- а) коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов
- б) коммерческая организация, оказывающая аудиторские услуги
- в) саморегулируемая организация аудиторов

4. Экспертная оценка в процессе ревизии

- а) прием фактической проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием смешанной проверки

5. Этап счетной (бухгалтерской) проверки

- а) проверка обоснованности учетных записей по данным первичных документов
- б) проверка целесообразности учетных записей по данным первичных документов
- в) проверка согласованности показателей в каждой форме отчетности

6. С какими функциями управления взаимодействует функция контроля

- а) с учетом и анализом
- б) с координацией и регулированием
- в) с коммуникацией и мотивацией

7. Классификация внутреннего аудита

- а) на соответствие, управленческий, операционный, финансовый

- б) финансовый, адекватности, контроллинг
- в) операционный, управленческий, адекватности

8. Метод проверки использования рабочего времени

- а) прием фактической проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием смешанной проверки

9. Какая услуга несовместима с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки

- а) постановка бухгалтерского учета
- б) консультация по бухгалтерскому учету

10. Объектом функционального обследования (контроля) является

- а) конкретная операция, явление
- б) конкретная компания в целом
- в) конкретный производственный цикл

## **Вариант 2**

1. Этап счетной (бухгалтерской) проверки

- а) проверка согласованности показателей форм отчетности
- б) проверка согласованности показателей в каждой форме отчетности
- в) проверка целесообразности учетных записей по данным первичных документов

2. Служебное расследование — это

- а) прием смешанной проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием фактической проверки

3. Может ли осуществляться аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) аудиторская проверка организации, если ими оказывались услуги по ведению бухгалтерского учета

- а) нет, не может
- б) не может, если эти услуги оказывались в течение трех лет, непосредственно предшествующих проведению аудита
- в) может в общем порядке

4. Аудитор — это

- а) физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов

- б) работник аудиторской фирмы
- в) специалист в области бухгалтерского учета, налогового законодательства

5. Личное наблюдение — это

- а) прием фактической проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием смешанной проверки

6. Классификация внутреннего контроля по длительности осуществления

- а) систематический и периодический
- б) сплошной и выборочный
- в) предварительный и оперативный

7. К какой группе методов контроля относится сравнение

- а) смешанной
- б) документальной
- в) фактической

8. Какая услуга не совместима с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки

- а) составление бухгалтерской отчетности
- б) консультация по бухгалтерскому учету

9. Объекты внутреннего контроля

- а) административно-правовая, финансово-хозяйственная и производственная деятельность
- б) руководство и сотрудники компании

10. Основная цель инспекции

- а) выявление нарушений и ознакомление с фактическим состоянием дел на конкретных участках финансово-хозяйственной деятельности компаний
- б) выявление резервов финансово-хозяйственной деятельности компаний
- в) контроль за полнотой уплаты налогов

### **Вариант 3**

1. Оценка экономической целесообразности — это метод контроля

- а) смешанный
- б) документальный
- в) фактический

2. Объектом предметного обследования является

- а) конкретная компания в целом
- б) конкретная операция, явление
- в) конкретный производственный цикл

3. Балансовый метод — это

- а) прием документальной проверки
- б) прием фактической проверки
- в) прием смешанной проверки

4. Аудит — это

- а) независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности
- б) независимая проверка ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательством РФ
- в) независимая проверка соответствия финансово-хозяйственных операций законодательства РФ

5. Контрольное сличение — это

- а) прием документальной проверки
- б) прием фактической проверки
- в) прием смешанной проверки

6. Инвентаризация — это

- а) метод бухгалтерского учета
- б) средство юридической экспертизы

7. С какими функциями управления взаимодействует функция контроля

- а) с планированием и прогнозированием
- б) с руководством и организацией
- в) с координацией и регулированием

8. Классификация внутреннего контроля по времени осуществления

- а) предварительный, текущий, последующий
- б) экономический, социальный, административно-правовой
- в) систематический, текущий, периодический

9. Основной целью аудита является

- а) выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствии ведения бухгалтерского учета законодательству РФ

б) проверка своевременности, полноты и правильности расчётов по платежам в бюджет

в) диагностика и прогнозирование финансового состояния хозяйствующего субъекта для информации заинтересованным пользователям

#### 10. Этап счетной (бухгалтерской) проверки

а) сличение отдельных отчетных показателей с записями в Главной книге

б) проверка целесообразности учетных записей по данным первичных документов

в) проверка согласованности показателей в каждой форме отчетности

### Вариант 4

#### 1. К какой группе методов контроля относится встречная проверка

а) прием смешанной проверки

б) прием документальной проверки

в) прием фактической проверки

#### 2. Основная цель внутреннего контроля

а) определение отклонений и рисков, возникающих в финансово-хозяйственной деятельности компаний

б) наблюдение за выполнением законов и нормативных документов

в) предупреждение отрицательных явлений и тенденций

3. Освобождает ли аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности руководство аудируемого лица от ответственности за подготовку и представление отчетности

а) не освобождает

б) освобождает

в) освобождает в части выводов, раскрытых аудитором в аудиторском заключении при обосновании своего мнения

#### 4. Аудиторская деятельность — это

а) деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами

б) независимая экспертиза финансового состояния компании

в) проверка соответствия совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ

#### 5. Логический анализ — это

а) прием смешанной проверки

б) прием документальной проверки

в) прием фактической проверки

6. Предметная область внутреннего аудита

а) предоставление гарантий и консультирование

б) финансово-хозяйственная деятельность компании

в) финансово-хозяйственная деятельность компании и консультирование

7. Будет ли соблюдаться независимость аудиторской фирмы при проведении обязательного аудита организации, в отношении которой аудиторская фирма является учредителем

а) принцип независимости в данном случае не соблюдается

б) да, независимость аудиторской фирмы соблюдается

в) этот вопрос не отрегулирован Законом «Об аудиторской деятельности»

8. Основные сходства ревизии и аудита

а) методы и функции

б) цель и субъекты

в) оплаты труда и задачи

9. Основная функция ревизионной комиссии в акционерном обществе

а) проверка финансово-хозяйственной деятельности компании по итогам года

б) проверка финансово-хозяйственной деятельности компании в течение года

в) проверка финансово-хозяйственной деятельности компании по требованию аудитора

10. Этап счетной (бухгалтерской) проверки

а) сличение отдельных отчетных показателей с записями в регистрах бухгалтерского учета

б) проверка целесообразности учетных записей по данным первичных документов

в) проверка согласованности показателей в каждой форме отчетности

## Вариант 5

1. Хронологическая проверка — это

а) метод документальной проверки

б) метод фактической проверки

в) метод смешанной проверки

2. Нормативно-законодательная проверка контроля — это

- а) метод документальной проверки
- б) фактической
- в) смешанной

3. Объекты внутреннего контроля

- а) ресурсы, процессы и результаты деятельности
- б) руководство и сотрудники компании

4. Организация пригласила для проведения аудита аудиторскую фирму, руководитель которой владеет долей в уставном капитале этой организации. Оцените ситуацию

- а) аудиторская фирма не в праве проводить аудит данной организации
- б) это оптимальный Вариант, так как обе стороны заинтересованы в аудите
- в) это обеспечит высокое качество аудита и приемлемую стоимость услуг

5. Инициативный аудит — это

- а) аудит, проводимый по решению экономического субъекта
- б) аудит, проводимый органом, выдавшим лицензию на осуществление аудиторской деятельности
- в) аудит, проводимый по инициативе правоохранительных органов

6. Инвентаризация — это

- а) инструмент экономического контроля
- б) средство юридической экспертизы

7. Основная цель инспекции

- а) систематическое наблюдение за соблюдением законности действий в финансово-хозяйственной деятельности компаний
- б) выявление резервов финансово-хозяйственной деятельности компаний
- в) контроль за полнотой уплаты налогов

8. С какими функциями управления взаимодействует функция контроля

- а) с регулированием и мотивацией
- б) с руководством и организацией
- в) с коммуникацией и координацией

9. Какой результативный документ составляют при ревизии

- а) акт
- б) заключение
- в) отчет

10. Классификация внутреннего контроля по полноте осуществления

- а) сплошной, выборочный, комплексный
- б) документальный, фактический, комплексный
- в) ресурсный, операционный, результативный

## Вариант 6

### 1. Классификация внутреннего аудита

- а) на соответствие, управленческий, операционный, финансовый
- б) финансовый, адекватности, контроллинг
- в) операционный, управленческий, адекватности

### 2. Метод проверки использования рабочего времени

- а) прием фактической проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием смешанной проверки

### 3. Какая услуга несовместима с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки

- а) постановка бухгалтерского учета
- б) консультация по бухгалтерскому учету

### 4. Объектом функционального обследования (контроля) является

- а) конкретная операция, явление
- б) конкретная компания в целом
- в) конкретный производственный цикл

### 5. Обязательная аудиторская проверка проводится

- а) в случаях, прямо установленных Законом «Об аудиторской деятельности»
- б) по решению одного из учредителей экономического субъекта
- в) по решению органов государственной налоговой инспекции

### 6. Может ли осуществляться аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) аудиторская проверка организации, если ими оказывались услуги по ведению бухгалтерского учета

- а) не может, если эти услуги оказывались в течение трех лет, непосредственно предшествующих проведению аудита
- б) может в общем порядке
- в) нет, не может

### 7. Аудиторская организация — это

- а) коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов
- б) коммерческая организация, оказывающая аудиторские услуги
- в) саморегулируемая организация аудиторов

8. Экспертная оценка в процессе ревизии

- а) прием фактической проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием смешанной проверки

9. Этап счетной (бухгалтерской) проверки

- а) проверка обоснованности учетных записей по данным первичных документов
- б) проверка целесообразности учетных записей по данным первичных документов
- в) проверка согласованности показателей в каждой форме отчетности

10. С какими функциями управления взаимодействует функция контроля

- а) с учетом и анализом
- б) с координацией и регулированием
- в) с коммуникацией и мотивацией

### Вариант 7

1. К какой группе методов контроля относится сравнение

- а) смешанной
- б) документальной
- в) фактической

2. Какая услуга не совместима с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки

- а) составление бухгалтерской отчетности
- б) консультация по бухгалтерскому учету

3. Объекты внутреннего контроля

- а) административно-правовая, финансово-хозяйственная и производственная деятельность
- б) руководство и сотрудники компании

4. Основная цель инспекции

- а) выявление нарушений и ознакомление с фактическим состоянием дел на конкретных участках финансово-хозяйственной деятельности компаний

- б) выявление резервов финансово-хозяйственной деятельности компаний
- в) контроль за полнотой уплаты налогов

5. Этап счетной (бухгалтерской) проверки

- а) проверка согласованности показателей форм отчетности
- б) проверка согласованности показателей в каждой форме отчетности
- в) проверка целесообразности учетных записей по данным первичных документов

6. Служебное расследование — это

- а) прием смешанной проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием фактической проверки

7. Может ли осуществляться аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) аудиторская проверка организации, если ими оказывались услуги по ведению бухгалтерского учета

- а) нет, не может
- б) не может, если эти услуги оказывались в течение трех лет, непосредственно предшествующих проведению аудита
- в) может в общем порядке

8. Аудитор — это

- а) физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов
- б) работник аудиторской фирмы
- в) специалист в области бухгалтерского учета, налогового законодательства

9. Личное наблюдение — это

- а) прием фактической проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием смешанной проверки

10. Классификация внутреннего контроля по длительности осуществления

- а) систематический и периодический
- б) сплошной и выборочный
- в) предварительный и оперативный

### Вариант 8

1. С какими функциями управления взаимодействует функция контроля

- а) с планированием и прогнозированием
- б) с руководством и организацией
- в) с координацией и регулированием

2. Классификация внутреннего контроля по времени осуществления

- а) предварительный, текущий, последующий
- б) экономический, социальный, административно-правовой
- в) систематический, текущий, периодический

3. Основной целью аудита является

а) выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствии ведения бухгалтерского учета законодательству РФ

б) проверка своевременности, полноты и правильности расчётов по платежам в бюджет

в) диагностика и прогнозирование финансового состояния хозяйствующего субъекта для информации заинтересованным пользователям

4. Этап счетной (бухгалтерской) проверки

а) сличение отдельных отчетных показателей с записями в Главной книге

б) проверка целесообразности учетных записей по данным первичных документов

в) проверка согласованности показателей в каждой форме отчетности

5. Оценка экономической целесообразности — это метод контроля

- а) смешанный
- б) документальный
- в) фактический

6. Объектом предметного обследования является

- а) конкретная компания в целом
- б) конкретная операция, явление
- в) конкретный производственный цикл

7. Балансовый метод — это

- а) прием документальной проверки
- б) прием фактической проверки
- в) прием смешанной проверки

8. Аудит — это

а) независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности

б) независимая проверка ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательством РФ

в) независимая проверка соответствия финансово-хозяйственных операций законодательства РФ

9. Контрольное сличение — это

а) прием документальной проверки

б) прием фактической проверки

в) прием смешанной проверки

10. Инвентаризация — это

а) метод бухгалтерского учета

б) средство юридической экспертизы

### Вариант 9

1. Аудиторская деятельность — это

а) деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами

б) независимая экспертиза финансового состояния компании

в) проверка соответствия совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ

2. Логический анализ — это

а) прием смешанной проверки

б) прием документальной проверки

в) прием фактической проверки

3. Предметная область внутреннего аудита

а) предоставление гарантий и консультирование

б) финансово-хозяйственная деятельность компании

в) финансово-хозяйственная деятельность компании и консультирование

4. Будет ли соблюдаться независимость аудиторской фирмы при проведении обязательного аудита организации, в отношении которой аудиторская фирма является учредителем

а) принцип независимости в данном случае не соблюдается

б) да, независимость аудиторской фирмы соблюдается

в) этот вопрос не отрегулирован Законом «Об аудиторской деятельности»

5. Основные сходства ревизии и аудита

а) методы и функции

- б) цель и субъекты
- в) оплаты труда и задачи

6. Основная функция ревизионной комиссии в акционерном обществе

- а) проверка финансово-хозяйственной деятельности компании по итогам года
- б) проверка финансово-хозяйственной деятельности компании в течение года
- в) проверка финансово-хозяйственной деятельности компании по требованию аудитора

7. Этап счетной (бухгалтерской) проверки

- а) сличение отдельных отчетных показателей с записями в регистрах бухгалтерского учета
- б) проверка целесообразности учетных записей по данным первичных документов
- в) проверка согласованности показателей в каждой форме отчетности

8. К какой группе методов контроля относится встречная проверка

- а) прием смешанной проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием фактической проверки

9. Основная цель внутреннего контроля

- а) определение отклонений и рисков, возникающих в финансово-хозяйственной деятельности компаний
- б) наблюдение за выполнением законов и нормативных документов
- в) предупреждение отрицательных явлений и тенденций

10. Освобождает ли аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности руководство аудируемого лица от ответственности за подготовку и представление отчетности

- а) не освобождает
- б) освобождает
- в) освобождает в части выводов, раскрытых аудитором в аудиторском заключении при обосновании своего мнения

## Вариант 10

1. Хронологическая проверка — это

- а) метод документальной проверки
- б) метод фактической проверки

в) метод смешанной проверки

2. Нормативно-законодательная проверка контроля — это

- а) метод документальной проверки
- б) фактической
- в) смешанной

3. Объекты внутреннего контроля

- а) ресурсы, процессы и результаты деятельности
- б) руководство и сотрудники компании

4. Инициативный аудит — это

- а) аудит, проводимый по решению экономического субъекта
- б) аудит, проводимый органом, выдавшим лицензию на осуществление аудиторской деятельности
- в) аудит, проводимый по инициативе правоохранительных органов

5. Инвентаризация — это

- а) инструмент экономического контроля
- б) средство юридической экспертизы

6. Основная цель инспекции

- а) систематическое наблюдение за соблюдением законности действий в финансово-хозяйственной деятельности компаний
- б) выявление резервов финансово-хозяйственной деятельности компаний
- в) контроль за полнотой уплаты налогов

7. С какими функциями управления взаимодействует функция контроля

- а) с регулированием и мотивацией
- б) с руководством и организацией
- в) с коммуникацией и координацией

8. Какой результативный документ составляют при ревизии

- а) акт
- б) заключение
- в) отчет

9. Классификация внутреннего контроля по полноте осуществления

- а) сплошной, выборочный, комплексный
- б) документальный, фактический, комплексный
- в) ресурсный, операционный, результативный

10. Организация пригласила для проведения аудита аудиторскую фирму, руководитель которой владеет долей в уставном капитале этой организации. Оцените ситуацию

- а) аудиторская фирма не в праве проводить аудит данной организации
- б) это оптимальный Вариант, так как обе стороны заинтересованы в аудите
- в) это обеспечит высокое качество аудита и приемлемую стоимость услуг

### Вариант 11

1. Классификация внутреннего аудита

- а) на соответствие, управленческий, операционный, финансовый
- б) финансовый, адекватности, контроллинг
- в) операционный, управленческий, адекватности

2. Метод проверки использования рабочего времени

- а) прием фактической проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием смешанной проверки

3. Обязательная аудиторская проверка проводится

- а) в случаях, прямо установленных Законом «Об аудиторской деятельности»
- б) по решению одного из учредителей экономического субъекта
- в) по решению органов государственной налоговой инспекции

4. Может ли осуществляться аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) аудиторская проверка организации, если ими оказывались услуги по ведению бухгалтерского учета

- а) не может, если эти услуги оказывались в течение трех лет, непосредственно предшествующих проведению аудита
- б) может в общем порядке
- в) нет, не может

5. Аудиторская организация — это

- а) коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов
- б) коммерческая организация, оказывающая аудиторские услуги
- в) саморегулируемая организация аудиторов

6. Экспертная оценка в процессе ревизии

- а) прием фактической проверки
- б) прием документальной проверки

в) прием смешанной проверки

7. Этап счетной (бухгалтерской) проверки

а) проверка обоснованности учетных записей по данным первичных документов

б) проверка целесообразности учетных записей по данным первичных документов

в) проверка согласованности показателей в каждой форме отчетности

8. С какими функциями управления взаимодействует функция контроля

а) с учетом и анализом

б) с координацией и регулированием

в) с коммуникацией и мотивацией

9. Какая услуга несовместима с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки

а) постановка бухгалтерского учета

б) консультация по бухгалтерскому учету

10. Объектом функционального обследования (контроля) является

а) конкретная операция, явление

б) конкретная компания в целом

в) конкретный производственный цикл

## Вариант 12

1. К какой группе методов контроля относится сравнение

а) смешанной

б) документальной

в) фактической

2. Какая услуга не совместима с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки

а) составление бухгалтерской отчетности

б) консультация по бухгалтерскому учету

3. Этап счетной (бухгалтерской) проверки

а) проверка согласованности показателей форм отчетности

б) проверка согласованности показателей в каждой форме отчетности

в) проверка целесообразности учетных записей по данным первичных документов

4. Служебное расследование — это

- а) прием смешанной проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием фактической проверки

5. Может ли осуществляться аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) аудиторская проверка организации, если ими оказывались услуги по ведению бухгалтерского учета

- а) нет, не может
- б) не может, если эти услуги оказывались в течение трех лет, непосредственно предшествующих проведению аудита
- в) может в общем порядке

6. Аудитор — это

- а) физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов
- б) работник аудиторской фирмы
- в) специалист в области бухгалтерского учета, налогового законодательства

7. Личное наблюдение — это

- а) прием фактической проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием смешанной проверки

8. Классификация внутреннего контроля по длительности осуществления

- а) систематический и периодический
- б) сплошной и выборочный
- в) предварительный и оперативный

9. Объекты внутреннего контроля

- а) административно-правовая, финансово-хозяйственная и производственная деятельность
- б) руководство и сотрудники компании

10. Основная цель инспекции

- а) выявление нарушений и ознакомление с фактическим состоянием дел на конкретных участках финансово-хозяйственной деятельности компаний
- б) выявление резервов финансово-хозяйственной деятельности компаний
- в) контроль за полнотой уплаты налогов

## Вариант 13

1. С какими функциями управления взаимодействует функция контроля
  - а) с планированием и прогнозированием
  - б) с руководством и организацией
  - в) с координацией и регулированием
  
2. Классификация внутреннего контроля по времени осуществления
  - а) предварительный, текущий, последующий
  - б) экономический, социальный, административно-правовой
  - в) систематический, текущий, периодический
  
3. Оценка экономической целесообразности — это метод контроля
  - а) смешанный
  - б) документальный
  - в) фактический
  
4. Объектом предметного обследования является
  - а) конкретная компания в целом
  - б) конкретная операция, явление
  - в) конкретный производственный цикл
  
5. Балансовый метод — это
  - а) прием документальной проверки
  - б) прием фактической проверки
  - в) прием смешанной проверки
  
6. Аудит — это
  - а) независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности
  - б) независимая проверка ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательством РФ
  - в) независимая проверка соответствия финансово-хозяйственных операций законодательства РФ
  
7. Контрольное сличение — это
  - а) прием документальной проверки
  - б) прием фактической проверки
  - в) прием смешанной проверки
  
8. Инвентаризация — это

- а) метод бухгалтерского учета
- б) средство юридической экспертизы

9. Основной целью аудита является

- а) выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствии ведения бухгалтерского учета законодательству РФ
- б) проверка своевременности, полноты и правильности расчётов по платежам в бюджет
- в) диагностика и прогнозирование финансового состояния хозяйствующего субъекта для информации заинтересованным пользователям

10. Этап счетной (бухгалтерской) проверки

- а) сличение отдельных отчетных показателей с записями в Главной книге
- б) проверка целесообразности учетных записей по данным первичных документов
- в) проверка согласованности показателей в каждой форме отчетности

#### **Вариант 14**

1. К какой группе методов контроля относится встречная проверка

- а) прием смешанной проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием фактической проверки

2. Основная цель внутреннего контроля

- а) определение отклонений и рисков, возникающих в финансово-хозяйственной деятельности компаний
- б) наблюдение за выполнением законов и нормативных документов
- в) предупреждение отрицательных явлений и тенденций

3. Освобождает ли аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности руководство аудируемого лица от ответственности за подготовку и представление отчетности

- а) не освобождает
- б) освобождает
- в) освобождает в части выводов, раскрытых аудитором в аудиторском заключении при обосновании своего мнения

4. Аудиторская деятельность — это

- а) деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами

- б) независимая экспертиза финансового состояния компании
- в) проверка соответствия совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ

5. Логический анализ –это

- а) прием смешанной проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием фактической проверки

6. Предметная область внутреннего аудита

- а) предоставление гарантий и консультирование
- б) финансово-хозяйственная деятельность компании
- в) финансово-хозяйственная деятельность компании и консультирование

7. Будет ли соблюдаться независимость аудиторской фирмы при проведении обязательного аудита организации, в отношении которой аудиторская фирма является учредителем

- а) принцип независимости в данном случае не соблюдается
- б) да, независимость аудиторской фирмы соблюдается
- в) этот вопрос не отрегулирован Законом «Об аудиторской деятельности»

8. Основные сходства ревизии и аудита

- а) методы и функции
- б) цель и субъекты
- в) оплаты труда и задачи

9. Основная функция ревизионной комиссии в акционерном обществе

- а) проверка финансово-хозяйственной деятельности компании по итогам года
- б) проверка финансово-хозяйственной деятельности компании в течение года
- в) проверка финансово-хозяйственной деятельности компании по требованию аудитора

10. Этап счетной (бухгалтерской) проверки

- а) сличение отдельных отчетных показателей с записями в регистрах бухгалтерского учета
- б) проверка целесообразности учетных записей по данным первичных документов
- в) проверка согласованности показателей в каждой форме отчетности

## Вариант 15

1. Получение объяснений — это метод контроля

- а) смешанный
- б) документальный
- в) фактический

2. Нормативно-законодательная проверка контроля — это

- а) метод документальной проверки
- б) фактической
- в) смешанной

3. Объекты внутреннего контроля

- а) ресурсы, процессы и результаты деятельности
- б) руководство и сотрудники компании

4. С какими функциями управления взаимодействует функция контроля

- а) с регулированием и мотивацией
- б) с руководством и организацией
- в) с коммуникацией и координацией

5. Какой результативный документ составляют при ревизии

- а) акт
- б) заключение
- в) отчет

6. Классификация внутреннего контроля по полноте осуществления

- а) сплошной, выборочный, комплексный
- б) документальный, фактический, комплексный
- в) ресурсный, операционный, результативный

7. Хронологическая проверка — это

- а) метод документальной проверки
- б) метод фактической проверки
- в) метод смешанной проверки

8. Организация пригласила для проведения аудита аудиторскую фирму, руководитель которой владеет долей в уставном капитале этой организации. Оцените ситуацию

- а) аудиторская фирма не в праве проводить аудит данной организации
- б) это оптимальный Вариант, так как обе стороны заинтересованы в аудите

в) это обеспечит высокое качество аудита и приемлемую стоимость услуг

9. Инициативный аудит — это

а) аудит, проводимый по решению экономического субъекта

б) аудит, проводимый органом, выдавшим лицензию на осуществление аудиторской деятельности

в) аудит, проводимый по инициативе правоохранительных органов

10. Инвентаризация — это

а) инструмент экономического контроля

б) средство юридической экспертизы

### **Вариант 16**

1. Основная цель инспекции

а) систематическое наблюдение за соблюдением законности действий в финансово-хозяйственной деятельности компаний

б) выявление резервов финансово-хозяйственной деятельности компаний

в) контроль за полнотой уплаты налогов

2. Какая услуга несовместима с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки

а) постановка бухгалтерского учета

б) консультация по бухгалтерскому учету

3. Объектом функционального обследования (контроля) является

а) конкретная операция, явление

б) конкретная компания в целом

в) конкретный производственный цикл

4. Экспертная оценка в процессе ревизии

а) прием фактической проверки

б) прием документальной проверки

в) прием смешанной проверки

5. Этап счетной (бухгалтерской) проверки

а) проверка обоснованности учетных записей по данным первичных документов

б) проверка целесообразности учетных записей по данным первичных документов

в) проверка согласованности показателей в каждой форме отчетности

6. С какими функциями управления взаимодействует функция контроля

- а) с учетом и анализом
- б) с координацией и регулированием
- в) с коммуникацией и мотивацией

7. Классификация внутреннего аудита

- а) на соответствие, управленческий, операционный, финансовый
- б) финансовый, адекватности, контроллинг
- в) операционный, управленческий, адекватности

8. Метод проверки использования рабочего времени

- а) прием фактической проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием смешанной проверки

9. Обязательная аудиторская проверка проводится

- а) в случаях, прямо установленных Законом «Об аудиторской деятельности»
- б) по решению одного из учредителей экономического субъекта
- в) по решению органов государственной налоговой инспекции

10. Может ли осуществляться аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) аудиторская проверка организации, если ими оказывались услуги по ведению бухгалтерского учета

- а) не может, если эти услуги оказывались в течение трех лет, непосредственно предшествующих проведению аудита
- б) может в общем порядке
- в) нет, не может

## Вариант 17

1. Объекты внутреннего контроля

- а) административно-правовая, финансово-хозяйственная и производственная деятельность
- б) руководство и сотрудники компании

2. Основная цель инспекции

- а) выявление нарушений и ознакомление с фактическим состоянием дел на конкретных участках финансово-хозяйственной деятельности компаний
- б) выявление резервов финансово-хозяйственной деятельности компаний
- в) контроль за полнотой уплаты налогов

3. Аудитор — это

- а) физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов
- б) работник аудиторской фирмы
- в) специалист в области бухгалтерского учета, налогового законодательства

4. Личное наблюдение — это

- а) прием фактической проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием смешанной проверки

5. Классификация внутреннего контроля по длительности осуществления

- а) систематический и периодический
- б) сплошной и выборочный
- в) предварительный и оперативный

6. К какой группе методов контроля относится сравнение

- а) смешанной
- б) документальной
- в) фактической

7. Какая услуга не совместима с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки

- а) составление бухгалтерской отчетности
- б) консультация по бухгалтерскому учету

8. Этап счетной (бухгалтерской) проверки

- а) проверка согласованности показателей форм отчетности
- б) проверка согласованности показателей в каждой форме отчетности
- в) проверка целесообразности учетных записей по данным первичных документов

9. Служебное расследование — это

- а) прием смешанной проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием фактической проверки

10. Может ли осуществляться аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) аудиторская проверка организации, если ими оказывались услуги по ведению бухгалтерского учета

- а) нет, не может

- б) не может, если эти услуги оказывались в течение трех лет, непосредственно предшествующих проведению аудита
- в) может в общем порядке

## Вариант 18

1. Основной целью аудита является

- а) выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствии ведения бухгалтерского учета законодательству РФ
- б) проверка своевременности, полноты и правильности расчётов по платежам в бюджет
- в) диагностика и прогнозирование финансового состояния хозяйствующего субъекта для информации заинтересованным пользователям

2. Этап счетной (бухгалтерской) проверки

- а) сличение отдельных отчетных показателей с записями в Главной книге
- б) проверка целесообразности учетных записей по данным первичных документов
- в) проверка согласованности показателей в каждой форме отчетности

3. Аудит — это

- а) независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности
- б) независимая проверка ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательством РФ
- в) независимая проверка соответствия финансово-хозяйственных операций законодательства РФ

4. Контрольное сличение — это

- а) прием документальной проверки
- б) прием фактической проверки
- в) прием смешанной проверки

5. Инвентаризация — это

- а) метод бухгалтерского учета
- б) средство юридической экспертизы

6. С какими функциями управления взаимодействует функция контроля

- а) с планированием и прогнозированием
- б) с руководством и организацией
- в) с координацией и регулированием

7. Классификация внутреннего контроля по времени осуществления

- а) предварительный, текущий, последующий
- б) экономический, социальный, административно-правовой
- в) систематический, текущий, периодический

8. Оценка экономической целесообразности — это метод контроля

- а) смешанный
- б) документальный
- в) фактический

9. Объектом предметного обследования является

- а) конкретная компания в целом
- б) конкретная операция, явление
- в) конкретный производственный цикл

10. Балансовый метод — это

- а) прием документальной проверки
- б) прием фактической проверки
- в) прием смешанной проверки

### **Вариант 19**

1. Предметная область внутреннего аудита

- а) предоставление гарантий и консультирование
- б) финансово-хозяйственная деятельность компании
- в) финансово-хозяйственная деятельность компании и консультирование

2. Будет ли соблюдаться независимость аудиторской фирмы при проведении обязательного аудита организации, в отношении которой аудиторская фирма является учредителем

- а) принцип независимости в данном случае не соблюдается
- б) да, независимость аудиторской фирмы соблюдается
- в) этот вопрос не отрегулирован Законом «Об аудиторской деятельности»

3. К какой группе методов контроля относится встречная проверка

- а) прием смешанной проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием фактической проверки

4. Основная цель внутреннего контроля

- а) определение отклонений и рисков, возникающих в финансово-хозяйственной деятельности компаний
- б) наблюдение за выполнением законов и нормативных документов
- в) предупреждение отрицательных явлений и тенденций

5. Освобождает ли аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности руководство аудируемого лица от ответственности за подготовку и представление отчетности

- а) не освобождает
- б) освобождает
- в) освобождает в части выводов, раскрытых аудитором в аудиторском заключении при обосновании своего мнения

6. Аудиторская деятельность — это

- а) деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами
- б) независимая экспертиза финансового состояния компании
- в) проверка соответствия совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ

7. Логический анализ — это

- а) прием смешанной проверки
- б) прием документальной проверки
- в) прием фактической проверки

8. Основные сходства ревизии и аудита

- а) методы и функции
- б) цель и субъекты
- в) оплаты труда и задачи

9. Основная функция ревизионной комиссии в акционерном обществе

- а) проверка финансово-хозяйственной деятельности компании по итогам года
- б) проверка финансово-хозяйственной деятельности компании в течение года
- в) проверка финансово-хозяйственной деятельности компании по требованию аудитора

10. Этап счетной (бухгалтерской) проверки

- а) сличение отдельных отчетных показателей с записями в регистрах бухгалтерского учета
- б) проверка целесообразности учетных записей по данным первичных документов
- в) проверка согласованности показателей

## Список рекомендуемой литературы

1. Конституция Российской Федерации. Принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. — 2009. — № 4. — Ст. 445.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 23.05.18) // СПС «Консультант Плюс».
3. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть первая [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 31.07.1998 г. №146-ФЗ (ред. от 19.02.18) // СПС «Консультант Плюс».
4. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 05.02.18) // СПС «Консультант Плюс».
5. Об акционерных обществах: федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ // Российская газета. — 1995. — № 248.
6. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ // «Российская газета». — 2008. — № 267.
7. О бухгалтерском учете: федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ // Российская газета. — 1996. — № 228
8. О бухгалтерском учете: федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ // Российская газета. — 2011. — № 278.
9. О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ // Российская газета. — 2010. — № 168.
10. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации: федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ // Российская газета. — 2007. — № 164.
11. О саморегулируемых организациях: федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ // Российская газета. — 2007. — № 273.
12. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н // Российская газета («Ведомственное приложение»). — 1998. — № 208.
13. Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 // Бухгалтерский учет. — 2004. — № 16.
14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждения работникам» [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [img/uploaded/library/2011/07/PBU\\_Voznagrazhdeniya\\_rabotnikam.pdf](http://img/uploaded/library/2011/07/PBU_Voznagrazhdeniya_rabotnikam.pdf).
15. Международный стандарт финансовой отчетности IAS 19 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no\\_date/2013IAS\\_19\\_June\\_2011.pdf](http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2013IAS_19_June_2011.pdf).

16. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/1999) [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н // СПС «Консультант Плюс».

17. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н // СПС «Консультант Плюс».

18. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/1999) [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н // СПС «Консультант Плюс».

19. Профессиональный стандарт «Бухгалтер», утв. пр. Минтруда и социальной защиты РФ от 22.12.2014 № 1061.

20. Материалы Конгресса профессиональных бухгалтеров и аудиторов России — 2014 // Вестник профессиональных бухгалтеров. — 2015. — Янв.

21. Рекомендации по аудиту годовой отчетности за 2014 год (приложение к письму Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности МФ РФ от 06.02.2015 № 07-04-06/5027.

22. Зубенко Е.Н. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» новое в системе учета // Вестник НГИЭИ. — 2014. — № 7. — С. 63–70.

23. Маршилова Е.А. Анализ проекта положения по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждения работникам» [Электронный ресурс] / Е.А. Маршилова, Н.В. Максимова. — Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/apaliz-proekta-polozheniya-po-buhgalterskomu-uchetu-uchet-voznagrazhdeniy-rabotnikam>.

24. Колосова И.Ю. «Знакомимся с проектом ПБУ «Учет вознаграждений работникам» / И.Ю. Колосова // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложения. — 2011. — № 12.

25. Поленова С.Н. Теория бухгалтерского учета / С.Н. Поленова. — М. : Дашков и К, 2013. — 18 с.

26. Сухарева А.Я. Большой юридический словарь [Электронный ресурс] / А.Я. Сухарев, В.Е. Крутских. — М. : Инфра-М, 2003. — Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/lower/15026>.

Учебное издание

**Максимова** Галина Васильевна  
**Печеникова** Галина Геннадьевна

**НАПРАВЛЕНИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА,  
ОТЧЕТНОСТИ И ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ**

Учебное пособие

Издается в авторской редакции

ИД № 06318 от 26.11.01.  
Подписано в пользование 15.06.18.

Издательство Байкальского государственного университета.  
664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

<http://bgu.ru>.