



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№4 | 2016

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- «Многие организации делают выбор в пользу профстандарта "Бухгалтер"»
с. 4
- Обесценение нематериальных активов:
уровень неопределенности расчета
в кризисных условиях экономики
с. 21
- Психологические факторы эффективности
профессиональной деятельности аудитора
с. 24
- Отдельные проблемы в финансовом учете
с. 45



2016 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

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

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, докт. экон. наук, доцент, первый проректор Института экономики и антикризисного управления, профессор кафедры налогового консультирования Финансового университета при Правительстве РФ, Россия, Москва

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

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

АЛИМБЕТОВ Нурлан Орынбасарович, председатель правления профессиональной организации бухгалтеров «Палата профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан», Республика Казахстан, Алматы

ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович, докт. экон. наук, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, Россия, Казань

БАЛАН Игорь Михайлович, доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), заведующий кафедрой «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна, председатель совета директоров Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «ACAP RM», доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), декан факультета «Бухгалтерский учет» Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев

КОВАЛЕВ Валерий Викторович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, Россия, Санкт-Петербург

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

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, докт. экон. наук, заслуженный профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Россия, Нижний Новгород

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

РОЖНОВА Ольга Владимировна, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета в коммерческих организациях Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва

РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления, Россия, Москва

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор кафедры финансов и кредита Высшей школы экономики и управления Северного (Арктического) федерального университета, Россия, Архангельск

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

ТЕМРИН Сергей Борисович, канд. экон. наук, директор аудиторской компании «Консерт», главный редактор журнала «Бухгалтерские и налоговые консультации», Республика Молдова, Кишинев

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

ШЕЛАРУ Марина Федоровна, исполнительный директор Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «ACAP RM», Республика Молдова, Кишинев

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila KHORUZHIIY, Doctor of Economics, professor, pro-rector on economic work and property of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russia, Moscow

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

Dmitry RYAKHOVSKY, Doctor of Economics, associate professor, the first pro-rector of the Institute of economy and anti-crisis management, professor of the Department "Tax consulting" of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

EDITORIAL BOARD

Rolik ALBOROV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of accounting, finance and audit of Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk

Nurlan ALIMBETOV, Chairman of the board of professional organization of accountants "The Chamber of professional accountants of the Republic of Kazakhstan", Republic of Kazakhstan, Almaty

Vitaly IVASHKEVICH, Doctor of Economics, professor of the Department of management accounting and controlling of Kazan Federal University, Russia, Kazan

Igor BALAN, Phd (Economics), Head of the Department «Finance, Banks and Accounting» of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Kishinev

Lilia GRIGOROI, Phd (Economics), president of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «ACAP RM», Dean of the Accounting faculty of Academy of Economics Studies of Moldova, Republic of Moldova, Kishinev

Valery KOVALEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of statistics, accounting and audit of St. Petersburg State University, Russia, Saint-Petersburg

Nikolay LABYNTSEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russia, Rostov-on-Don

Efim MIZIKOVSKIY, Doctor of Economics, emeritus professor of the Department of accounting of Institute of economics and business of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russia, Nizhny Novgorod

Svetlana PANKOVA, Doctor of Economics, professor, the Dean of the finance and economics faculty of Orenburg State University, Russia, Orenburg

Olga ROZHNOVA, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of Accounting in commercial organizations of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

Tatyana ROGULENKO, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting, audit and taxation of State University of Management, Russia, Moscow

Vladimir SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, professor of the Department of finances and credit of the Higher school of economics and management of the Northern (Arctic) Federal University, Russia, Arkhangelsk

Viatcheslav SOKOLOV, Doctor of Economics, professor of the Department of accounting and audit of St. Petersburg State University of Economics, Russia, Saint-Petersburg

Sergey TEMRIN, Phd in Economics, director of audit company "Concept", editor-in-chief of journal "Buhgalterskie i nalogovye konsul'tatsii", Republic of Moldova, Kishinev.

Alexandr SHAPOSHNIKOV, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russia, Novosibirsk

Marina SHELARU, Chief executive of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «ACAP RM», Republic of Moldova, Kishinev



Accounting, statistics

- 7 Tax interaction in the application of the statute of limitations of committing a tax offence
A. Varnavskiy, E. Samokhina
- 13 Control and audit in nonprofit organizations
L. Egorova
- 21 Impairment of intangible assets: the uncertainty level of calculation in the crisis economy
T. Ismagilova
- 24 Psychological factors of efficiency of auditor's professional activity
E. Mizikovskiy, J. Rodionova, E. Yakovleva
- 29 Improvement of the assessment methods of biological assets at their fair value
L. Khoruzhiy, U. Deich
- 39 Accounting and analytical support of the business entity's economic security
L. Khoruzhiy, J. Katkov
- 45 Separate issues of the financial accounting
S. Shakirova

В ИПБ России

- 2 Новости
- 4 «Многие организации делают выбор в пользу профстандарта «Бухгалтер»» – интервью Л.И. Хоружий, президента ИПБ России

Бухгалтерский учет, статистика

- 7 Налоговое взаимодействие по вопросам применения исковой давности совершения налогового правонарушения
А.В. Варнавский, Е.М. Самохина
- 13 Контроль и аудит в некоммерческих организациях
Л.В. Егорова
- 21 Обесценение нематериальных активов: уровень неопределенности расчета в кризисных условиях экономики
Т.Р. Исмагилова
- 24 Психологические факторы эффективности профессиональной деятельности аудитора
Е.А. Мизиковский, Ю.В. Родионова, Е.И. Яковлева
- 29 Совершенствование методов оценки биологических активов по справедливой стоимости
Л.И. Хоружий, У.Ю. Дейч
- 39 Учетно-аналитическое обеспечение экономической безопасности хозяйствующего субъекта
Л.И. Хоружий, Ю.Н. Катков
- 45 Отдельные проблемы в финансовом учете
С. Ш. Шакирова

Свидетельство о регистрации СМИ ПИ № ФС77-54080 от 8 мая 2013 года выдано Роскомнадзором

Учредитель:
НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», тел. (495) 720-54-55

Адрес: 125009, Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3

Дизайн, допечатная подготовка, препресс ООО «ДизайнПресс»

Выпускающий редактор Н.В. Иволгина

Подписано в печать 17.08.2016.
Формат 60 x 90/8.
Тираж 3 500.
Отпечатано в России

Подписной индекс по каталогу «Пресса России»: 14257 – на полугодие, 25775 – на год

Журнал включен в систему Российского индекса научного цитирования

Журнал включен в Перечень рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискание ученой степени доктора наук (действует с 1 декабря 2015 года)

Новости

Совет по профессиональным квалификациям финансового рынка провел очередное заседание

12 июля 2016 года состоялось очередное заседание Совета по профессиональным квалификациям финансового рынка. Заседание проходило в Российском государственном аграрном университете — МСХА им. К.А. Тимирязева по приглашению Л.И. Хоружий, президента ИПБ России, проректора университета по экономической работе. Вел заседание председатель Совета, исполнительный вице-президент РСПП А.В. Мурычев.

Совет рассмотрел вопрос об участии в процессе разработки и актуализации федеральных государственных образовательных стандартов профессионального образования, примерных и основных профессиональных образовательных программ. Принято решение проработать вопрос о взаимодействии Совета и федеральных учебно-методических объединений в системе высшего образования и среднего профессионального образования по укрупненной группе «Экономика и управление».

Совет принял к сведению информацию о новой методологии описания

квалификаций, одобрил описание квалификаций по бухгалтерской и оценочной деятельности, управлению рисками, внутреннему контролю в новой редакции.

Утвержден термин «профессиональный бухгалтер»



29 июня 2016 года в Сочи состоялось расширенное заседание Президентского совета ИПБ России с участием представителей территориальных институтов профессиональных бухгалтеров и учебных центров. Одним из важнейших вопросов, которые рассматривались на этом совещании, было утверждение термина «профессиональный бухгалтер».

Как пояснила президент ИПБ России Л.И. Хоружий, ИПБ России выступил с инициативой сформулировать единое четкое определение, которое включало бы международный опыт и отражало современные российские реалии. Определение звучит так: профессиональный бухгалтер – это член профессионального объединения ИПБ России, который достигает, демонстрирует и поддерживает высокий уровень своей профессиональной компетенции в области бухгалтерского (финансового) учета и действует в соответствии с Кодексом этики ИПБ России.



Подписано соглашение между ИПБ России и МАП

29 июля 2016 года подписано соглашение о сотрудничестве между Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России и Межрегиональной общественной организацией «Московская ассоциация предпринимателей».



Основным направлением сотрудничества и совместной деятельности, в рамках которого предполагается

реализовать совместные проекты и инициативы, является совместное участие в организации и проведении образовательных, деловых и презентационных мероприятий: конференций, симпозиумов, семинаров, совещаний, выставок, олимпиад и других мероприятий в Москве и регионах.

По словам Е.И. Копосовой, директора ИПБ России, подписание соглашения стало еще одним шагом на пути интеграции интересов работодателей и интересов профессионального бухгалтерского сообщества. Она убеждена, что совместные проекты, которые будут реализованы в рамках соглашения, помогут членам ИПБ России расширить свои карьерные перспективы.

Конкурс «Лучший бухгалтер России–2016»: ИПБ России приглашает участников

Проявить профессионализм и продемонстрировать свои знания и умения можно не только на Олимпийских играх или чемпионатах мира, но и в нашем конкурсе!

ИПБ России приглашает принять участие в традиционном Всероссийском конкурсе на звание «Лучший бухгалтер России–2016». Конкурс проводится по трем номинациям:

- «Лучший бухгалтер по бухгалтерскому учету в коммерческих организациях»
- «Лучший бухгалтер по бухгалтерскому учету в государственных (муниципальных) учреждениях»
- «Лучший молодой бухгалтер» (в этой номинации могут участвовать лица, являющиеся студентами вузов в период проведения конкурса).

Конкурс будет проходить с 12 сентября по 14 октября 2016 года на бесплатной основе для всех участников. Регистрация участников конкурса откроется 12 сентября 2016 года.

Конкурс проводится в форме электронного тестирования на официальном сайте ИПБ России. Участники конкурса могут проходить тестирование по нескольким номинациям.

Дополнительно участникам конкурса предоставляется возможность проверить свои знания справочных правовых систем «Гарант» и «КонсультантПлюс». При успешном прохождении дополнительного тестирования конкурсанты получают специальные свидетельства.

Победители конкурса будут награждены почетными дипломами и ценными подарками. Церемония награждения победителей конкурса состоится на ежегодном конгрессе бухгалтеров и аудиторов России, который пройдет в Москве в ноябре 2016 года.

По вопросам участия в конкурсе обращайтесь в Центральный конкурсный совет:

- по тел. +7 (495) 720-54-55, доб. 041, 638
- по электронной почте konkurs@ipbr.org.



Победители конкурса на звание «Лучший бухгалтер России–2015»

«Многие организации делают выбор в пользу профстандарта «Бухгалтер»»

Вот уже полтора года действует профессиональный стандарт «Бухгалтер». За это время ИПБ России провел серию круглых столов и семинаров по его разъяснению, на сайте ИПБ России действует специальный раздел, посвященный системе профессиональных стандартов. Тем не менее вопросы остались. За разъяснениями мы обратились к президенту ИПБ России **Л.И. ХОРУЖИЙ**.

Людмила Ивановна, озвучу самый распространенный вопрос, с которым бухгалтеры и работодатели обращаются в ИПБ России, – профстандарт «Бухгалтер» обязателен или нет?

Полномочия давать разъяснения по вопросам применения профессиональных стандартов принадлежат Министерству труда и социальной защиты России. Как сказано в одном из таких разъяснений¹, ответственность и полномочия по принятию кадровых решений являются полномочиями работодателей, а профессиональный стандарт задает планку современных требований и ориентиров для выстраивания кадровой политики.

Что же касается вопроса об обязательности применения профстандартов, то согласно тем же разъяснениям, оно таковым является лишь в двух случаях.

Первый случай зафиксирован в части 2 статьи 57 ТК РФ. Название должностей, профессий, специальностей и квалификационные требования к ним должны соответствовать наименованиям и требованиям, указанным в квалификационных справочниках или профессиональных стандартах, если в соответствии с Трудовым кодексом РФ или иными федеральными законами с выполнением работ по этим должностям, профессиям, специальностям связано предоставление компенсаций и льгот либо наличием ограничений.

Второй случай назван в статье 195.3 ТК РФ. Она гласит: требования к квалификации работников, содержащиеся в профессиональных стандартах,



обязательны для работодателя в случаях, если они установлены Трудовым кодексом РФ, другими федеральными законами, иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Рассмотрим, распространяются ли случаи обязательного применения профессиональных стандартов на работников бухгалтерских служб. Статья 7 Закона о бухгалтерском учете² устанавливает квалификационные требования к главным бухгалтерам общественнозначимых организаций. В их числе есть ограничение – у главного бухгалтера не должно быть неснятой или непогашенной судимости. Следовательно,

применение норм профессионального стандарта «Бухгалтер» в части требований к главным бухгалтерам общественнозначимых организаций носит обязательный характер.

Кроме того, в Законе о бухгалтерском учете и в профстандарте «Бухгалтер» есть указание о том, что дополнительные требования к главному бухгалтеру могут устанавливаться другими

¹Документ «Информация Минтруда России по вопросам применения профессиональных стандартов» размещена на сайте министерства (<http://www.rosmintrud.ru/docs/mintrud/raument/128>).

²Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 23.05.2016).

³Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» (в ред. от 03.07.2016).

⁴Федеральный закон от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» (в ред. от 03.07.2016).

федеральными законами. Так, Закон о банках и банковской деятельности³ и Закон о Центральном банке России⁴ допускают только высшее образование для главных бухгалтеров кредитных организаций и устанавливают более жесткие требования в отношении их деловой репутации. Поскольку эти нормы установлены федеральными законами, они являются обязательными, и профстандарт лишь повторяет указание на эту обязательность.

В других случаях, в соответствии с разъяснениями Минтруда России, требования профессиональных стандартов носят рекомендательный характер.

Не менее часто звучит вопрос об обязательности применения профессиональных стандартов государственными и муниципальными учреждениями.

Отвечая на этот вопрос, Минтруд России дает следующий комментарий: обязательность применения требований профессиональных стандартов не зависит от формы собственности организации или статуса работодателя.

1 июля 2016 года вступило в силу постановление Правительства РФ⁵, в котором определены особенности применения профстандартов в части требований, обязательных для применения государственными внебюджетными фондами, государственными или муниципальными учреждениями и унитарными предприятиями, а также госкорпорациями, хозяйственными компаниями и обществами, более 50% процентов акций (долей) в уставном капитале которых находится в государственной или муниципальной собственности.

Согласно этому постановлению, перечисленные компании должны применять профессиональные стандарты поэтапно на основе утвержденных с учетом мнений представительных органов работников планов. Среди прочего эти планы, рассчитанные до 1 января 2020 года, должны содержать:

- список профессиональных стандартов, подлежащих применению, и этапы их применения;
- сведения о потребности в профессиональном образовании, профессиональном обучении и (или) дополнительном профессиональном образовании работников, полученные на основе анализа квалификационных требований, содержащихся в профессиональных стандартах, и кадрового состава организаций, а также сведения о проведении соответствующих мероприятий по образованию и обучению;
- перечень локальных нормативных актов, которые должны измениться в связи с учетом положений профстандартов, подлежащих применению.

Иными словами, каждая организация (из перечисленных в постановлении) самостоятельно примет решение, когда в период до 2020 года она начнет применять профстандарт «Бухгалтер». На основе данных, которые поступают в ИПБ России, могу сказать, что многие

организации сделают выбор в пользу нашего стандарта уже в самое ближайшее время.

Некоторые работодатели и бухгалтеры жалуются, что профстандарт «Бухгалтер» существенно сократил вариативность в названии должностей работников бухгалтерских служб. Как вы можете это прокомментировать?

Применяя профессиональные стандарты, работодатели должны правильно использовать предоставленные им права и понимать, что профстандарт – это не штатное расписание конкретной организации. А следовательно, если мы говорим о профессиональном стандарте «Бухгалтер», в нем не могут быть перечислены все возможные должности.

В стандарте не две должности, как думают некоторые. Бухгалтер и главный бухгалтер – это квалификации, то есть ступени роста работника, но не по должностям, а по мере его овладения сутью профессии. Названия должностей в штатном расписании, количество работников по каждой должности определяет сама организация, исходя из ее конкретных условий и используя, например, единый квалификационный справочник.

Образно говоря, профессиональный стандарт – это «типовой проект», который каждая организация должна «привязать» к своей специфике. Типовой проект закрепляет базовый уровень требований. Однако каждый работодатель, учитывая отраслевые и иные особенности своей деятельности, может изменять уровень этих требований.

Также важно понимать, что система профессиональных стандартов не создает новую реальность, а только отражает существующее положение дел. В профессиональные стандарты не включены какие-либо новые законодательные нормы. Профессиональный стандарт – это не чье-либо представление о том, какой должна быть та или иная профессия или каким требованиям должны удовлетворять ее представители. Профессиональный стандарт – это совокупность существующих законодательно закреплённых требований к работникам по видам экономической деятельности.

Перейдем к вопросам оценки квалификации на соответствие профессиональным стандартам. Кто может проводить эту оценку, и обязательна ли она?

Действительно, профстандарт «Бухгалтер» создан не сам по себе, чтобы еще больше «задокументировать» и без того не простую работу бухгалтера. Разработка и утверждение профессиональных

⁵Постановление Правительства РФ от 27.06.2016 № 584 «Об особенностях применения профессиональных стандартов в части требований, обязательных для применения государственными внебюджетными фондами Российской Федерации, государственными или муниципальными учреждениями, государственными или муниципальными унитарными предприятиями, а также государственными корпорациями, государственными компаниями и хозяйственными обществами, более пятидесяти процентов акций (долей) в уставном капитале которых находится в государственной собственности или муниципальной собственности».

стандартов (на данный момент их насчитывается более 800) – это программа в рамках внедрения национальной системы оценки квалификаций работников различных отраслей.

Сейчас эта система только формируется. Помимо собственно стандартов она предусматривает создание сети специализированных организаций, которые будут проверять, соответствует ли квалификация того или иного специалиста требованиям профстандарта. Речь идет о центрах оценки квалификации.

И если сами стандарты уже разработаны и утверждены, то о полноценном функционировании центров оценки квалификации говорить еще рано. Ведь пока нет ни реестра, куда будут вноситься сведения о результатах оценки, ни свидетельств, которые должны подтвердить соответствие квалификации, ни оценочных средств.

ИПБ России является участником создаваемой системы независимой оценки квалификации, принимает активное участие в апробации реестра и в разработке оценочных средств. На сегодняшний день в области бухгалтерского учета созданы три центра оценки квалификации, ИПБ России – один из них. Но, повторюсь, пока такая оценка не проводится, это дело будущего.

Пользуясь случаем, хочу призвать читателей журнала не поддаваться панике. Сейчас появилось немало фирм, которые предлагают провести оценку квалификации специалистов на соответствие профстандартам. Нужно понимать, что такая оценка к независимой оценке квалификации сейчас не имеет никакого отношения.

В отличие от применения квалификационных требований оценка квалификации является полностью добровольной. Дальнейшее развитие событий покажет, насколько она будет востребована работодателями.

В любом случае оценка квалификации в рамках создаваемой системы независимой оценки является одним из возможных видов оценки. Помимо нее уже давно существуют другие виды оценки: оценка в рамках профессиональных организаций и внутренняя аттестация организации.

Внутренняя аттестация практикуется во многих организациях, но некоторые ее побаиваются. Минтруд России разъясняет, что работодатель вправе проводить аттестацию работников. Так, при применении квалификационных справочников и профессиональных стандартов лица, не имеющие специальной подготовки или стажа работы, установленных в разделе «Требования к квалификации», но обладающие достаточным практическим опытом и выполняющие качественно и в полном объеме возложенные на них должностные обязанности, по рекомендации аттестационной комиссии назначаются на соответствующие должности так же, как и лица, имеющие специальную подготовку и стаж работы.

Поэтому важно грамотно проводить внутреннюю аттестацию, правильно оформлять необходимые

документы, чтобы избежать споров как с работниками, так и с трудовой инспекцией. ИПБ России оказывает услуги по сопровождению внутренней аттестации. Кроме того, аттестация ИПБ России может быть зачтена как внутренняя аттестация работодателя.

Расскажите подробнее об этой аттестации и ее перспективах.

ИПБ России занимается аттестацией работников бухгалтерских служб на протяжении без малого 20 лет. С марта 2015 года аттестация проводится с учетом требований профстандарта «Бухгалтер». Разработчики профессионального стандарта являются также составителями программ подготовки профессиональных бухгалтеров.

Однако перспективы ИПБ России мы связываем не только с указанными видами оценки. ИПБ России намерен развивать подготовку и аттестацию профессиональных бухгалтеров. Этот вид оценки уже давно зарекомендовал себя, пользуется доверием работодателей, востребован бухгалтерами, занимает свою нишу на рынке оценки квалификации, известен на международном уровне.

Я уже упоминала, что программы ИПБ России составлены с учетом требований профессионального стандарта. Но именно в силу того, что стандарт должен был зафиксировать минимально необходимый уровень, мы не смогли вложить в него все наши наработки, все достижения, которые востребованы рынком.

Поэтому в ближайшее время мы намерены уделить большее внимание нашим традиционным продуктам: аттестатам профессионального бухгалтера – налогового консультанта, внутреннего контролера, финансового директора. Программы подготовки профессиональных бухгалтеров по этим направлениям будут включать профстандарт «Бухгалтер» в качестве базы, но также будут дополнены разделами, которые либо не вошли, либо вошли в другую часть профессионального стандарта.

Обращаю внимание, что это не возврат к старым программам. Это будут новые программы, в которых мы хотим соединить плюсы профессионального стандарта и наш опыт, наше понимание современного специалиста в области бухгалтерского учета – профессионального бухгалтера.

В качестве первого шага мы разрешили проводить одновременное тестирование по трудовым функциям В1 «Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности» и В4 «Ведение налогового учета и составление налоговой отчетности, налоговое планирование» без взимания дополнительной платы. У слушателей остается возможность отдельного тестирования, но в этом случае дополнительная плата взимается.

Спасибо за интересную беседу!

Интервью подготовила Н.В. Иволгина

УДК 343.359.2(045)

Налоговое взаимодействие по вопросам применения исковой давности совершения налогового правонарушения

Tax interaction in the application of the statute of limitations of committing a tax offence

*Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации, Россия, Москва*

Андрей Владимирович Варнавский

*канд. экон. наук, доцент кафедры
налогового консультирования
e-mail: avarnavskii@gmail.com*

Екатерина Михайловна Самохина

*бакалавр кафедры налогового консультирования
e-mail: mokh777mokh@gmail.com
109456, г. Москва, 4-й Вешняковский пр., 4.
Тел. +7 (499) 277-39-41.*

*Financial University under the Government
of the Russian Federation, Russia, Moscow*

Andrey Varnavskiy

*PhD in Economics, Associate Professor
of the Tax Consulting Department
e-mail: avarnavskii@gmail.com*

Ekaterina Samokhina

*Bachelor of the Tax Consulting Department
e-mail: mokh777mokh@gmail.com
4, the 4th Veshnyakovskiy st., Moscow, 109456.
Phone +7 (499) 277-39-41.*

Актуальность выбранной темы заключается в огромном количестве нерешенных вопросов применения исковой давности в налоговом взаимодействии. Исковая давность совершения налогового правонарушения не самый популярный вопрос для обсуждения, при том, что существует множество спорных моментов в данном направлении. Именно эти вопросы, которые по сегодняшний день не имеют точного определения, и являются предметом исследования. Цель исследования – выявить наиболее спорные моменты применения понятия «исковая давность» в налоговом взаимодействии.

Ключевые слова: налоговое взаимодействие; исковая давность; налоговые сроки; налоговое правонарушение.

The relevance of the chosen theme lies in the immense amount of unresolved issues of the application of the statute of limitations in the tax interaction. Statute of limitations of committing the tax offence is not the most popular issue for discussion, despite the fact that there are many points in this direction. The research subjects of this article are these very issues that do not have a precise definition to the date. The research objective is to identify the most arguable points of the concept of Statute of limitations in tax interaction.

Key words: tax interaction; statute of limitations; tax terms; tax offence.

Вопрос определения сроков исковой давности в большинстве случаев достаточно спорный. А если говорить об исковой давности по налоговым правонарушениям, то его определить сложно всегда, так как слишком многие факторы здесь оказывают влияние.

Исковая давность – это срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено (ст. 195 ГК РФ¹). Она является некоторым ограничением защиты или восстановления нарушенных прав.

Тем не менее обращение в суд с иском по истечении срока исковой давности возможно. Исходя из части 1 статьи 199 ГК РФ, требование о защите нарушенного права принимается к рассмотрению судом независимо от истечения исковой давности. В то же время, если в ходе судебного разбирательства ответчик заявит о применении срока давности в качестве своих возражений против предъявленного иска, судом в удовлетворении иска будет отказано (ч. 2 ст. 199 ГК РФ).

По смыслу действующего законодательства истечение срока исковой давности (если о применении давности заявлено ответчиком) – это самостоятельное основание для отказа в иске. Даже при абсолютной обоснованности и доказанности заявленных требований иск все равно будет отклонен.

Судопроизводство в арбитражном суде осуществляется на основе состязательности (ст. 9 АПК РФ²). Это означает, что каждому лицу, участвующему в деле, гарантируется право заявлять ходатайства, высказывать свои доводы и соображения, давать объяснения по всем возникающим в ходе рассмотрения дела вопросам, представлять доказательства.

Что же касается суда, то он только руководит процессом. Разъясняет лицам, участвующим в деле, их права и обязанности, предупреждает о последствиях совершения или не совершения ими процессуальных действий. При этом суд обязан сохранять независимость, объективность и беспристрастность.

Отметим, что в судебном разбирательстве помимо истца и ответчика присутствуют третьи лица, заявляющие или не заявляющие самостоятельные требования. Но право заявить о применении исковой давности предоставлено законом только одной стороне в споре – ответчику. Если ответчик ссылается на пропуск срока исковой давности, судья вправе предложить каждой из сторон представить по данному вопросу соответствующие доказательства. Остальные участники судебного процесса о применении срока исковой давности заявлять не могут.

Весьма показательным является тот факт, что если в деле участвуют несколько ответчиков (соответчики), а о применении исковой давности заявляет только один из них, то в удовлетворении

иска судом по мотиву пропуска срока давности будет отказано только в отношении данного соответчика. В отношении остальных соответчиков дело будет рассмотрено по существу.

При установлении сроков исковой давности законодатель преследует такую цель, как дисциплинировать участников гражданских правоотношений. Ограничение временными рамками помогает более ответственно относиться к процессу, а также стимулирует своевременное предъявление исков и, как следствие, разрешение возникающих споров. Более того, сроки исковой давности позволяют определить «временные горизонты» налогового планирования, которое направлено на сокращение рисков привлечения налогоплательщика к финансовой, административной или уголовной ответственности [3, с. 32].

Виды сроков исковой давности

Вопрос о разновидности сроков исковой давности тоже имеет множество нюансов, в зависимости от ситуации сроки варьируются. Как правило, выделяют такие виды сроков исковой давности, как общий и специальный.

Общий срок исковой давности составляет три года (ч. 1 ст. 196 ГК РФ). В то же время для отдельных видов требований (в том числе и в налоговых правоотношениях) могут устанавливаться *специальные* сроки исковой давности. Они могут быть сокращенными или, наоборот, более длительными по сравнению с общим сроком. Для специальных сроков исковой давности установлен тот же режим, что и для общего, в том числе порядок применения приостановления и перерыва (ч. 2 ст. 197 ГК РФ). **Максимальный** срок исковой давности не может превышать десяти лет со дня нарушения права, для защиты которого этот срок был установлен. Также этот срок называют «объективной давностью», то есть давностью, которая не зависит от знания субъекта гражданских прав о нарушении его права и личности ответчика.

Но согласно налоговому законодательству налоговый орган обязан уведомить налогоплательщика о правонарушении при его обнаружении. Следовательно, срок исковой давности в десять лет в случае налоговых правоотношений не применяется. Налогоплательщик в любом случае должен знать о совершении нарушения, поэтому срок исковой давности применяется общий – то есть три года.

Д.И. Ряховский отмечает, «что основная масса решений о привлечении к налоговой ответственности, вынесенных по итогам камеральных проверок, связана с дебетовыми декларациями по налогу на добавленную стоимость, налоговыми льготами, применяемыми налогоплательщиками, а также обнаруженными техническими неточностями и применением статьи 119 Налогового кодекса РФ³, т.е. с теми случаями, когда проверка связана с представлением налогоплательщиком дополнительных

¹Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 03.07.2016). ²Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ (ред. от 23.06.2016).

³Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 23.05.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2016).

документов или явное нарушение налогового законодательства. Данную ситуацию необходимо исправлять прежде всего расширением полномочий налоговых органов в рамках камеральной проверки, связанных со снятием ограничений на истребование документов у налогоплательщиков (ст. 93 НК РФ), созданием четкого пошагового регламента проверки, предоставления доступа должностных лиц, проводящих камеральную проверку, на территорию налогоплательщика (ст. 91 НК РФ), права проведения осмотра (ст. 92 НК РФ)» [7, с. 203].

Обязанность по уплате налога в соответствующий бюджет возникает с появлением соответствующих обстоятельств, установленных налоговым законодательством, и прекращается с уплатой налога налогоплательщиком или с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации. Причем, исходя из того, что налоговый фактор в большей степени вписывается в группу проблем оптимизации и резервирования финансовых ресурсов [1, с. 33], изменение (отсрочка) срока уплаты налога носит в себе принципиальный экономический смысл.

Сроки уплаты налогов и сборов определены налоговым законодательством. Эти сроки варьируются в зависимости от вида налога (сбора) и уровня бюджета, в который налог должен быть уплачен.

Налогоплательщик обязан уплатить налог в соответствующий бюджет в срок, установленный законодательством о налогах и сборах, а неисполнение или ненадлежащее исполнение данного обязательства является основанием для направления налоговым органом требования об уплате налога налогоплательщику. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах налогоплательщика в банках и его электронные денежные средства.

Взыскание налога осуществляется налоговым органом на основании решения о взыскании путем направления его в банк, в котором открыты счета налогоплательщика. К решению о взыскании прикрепляется поручение налогового органа на списание и перечисление в бюджет необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика.

Решение о взыскании принимается после истечения установленного в требовании срока уплаты налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. То есть при неуплате налога даже в срок, указанный в требовании об уплате, и по истечении данного срока налоговый орган просто списывает необходимую сумму денежных средств со счетов организации-налогоплательщика (беспорное взыскание).

Это означает, что в данных вопросах налоговому органу нет причины обращаться в суд. Поэтому на практике налоговый орган не выступает в роли истца, кроме случая обращения в суд с заявлением

о взыскании с физических лиц (на основании статьи 48 НК РФ) или если налоговый орган пропустил срок беспорного взыскания.

Согласно пункту 1 статьи 48 НК РФ, по общему правилу налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании с физического лица неуплаченного налога, сбора, штрафов, пеней, если их общая сумма превышает 3000 руб. Так же по общему правилу налоговый орган подает заявление о взыскании в суд общей юрисдикции в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов (п. 2 ст. 48 НК РФ).

Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом при расчете общей суммы налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма превысила 3 000 рублей, налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня, когда указанная сумма превысила 3 000 рублей. Если же сумма не превысила 3 000 рублей, налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня истечения указанного трехлетнего срока.

Если налоговый орган пропустил допустимый срок и решение о погашении задолженности за счет имущества не вынесено в те временные рамки, которые закреплены налоговым законодательством, он вправе взыскать ее уже только в судебном порядке. В этом случае для обращения в суд у сотрудников налоговых органов есть один год. То есть заявление о взыскании недоимки налоговые органы могут подать в арбитражный суд по истечении года, но не позднее двух лет после окончания срока исполнения требования об уплате налога.

Бывают случаи, когда по уважительным причинам срок подачи заявления на взыскание недоимки был пропущен сотрудниками налогового органа. Суд вправе восстановить этот срок.

Перечень уважительных причин не определен ни в одном законодательном акте, однако в судебной практике их найти можно. Нередко суды идут навстречу налоговым органам и считают некие обстоятельства, которые стали помехой для подачи заявления на взыскание недоимки в срок, уважительной причиной.

Здесь следует обратить внимание на постановление Пленума ВАС РФ⁴, в котором он разъяснил арбитражным судам в том числе и вопрос о том, какие причины считать уважительными нельзя. В пункте 60 постановления сказано: «не могут рассматриваться в качестве уважительных причин пропуска указанных сроков (сроков для обращения налоговых органов в суд – прим. авт.) необходимость согласования с вышестоящим органом (иным лицом) вопроса о подаче налоговым органом в суд соответствующего заявления, нахождение представителя налогового органа в командировке

(отпуске), кадровые перестановки, смена руководителя налогового органа (его нахождение в длительной командировке, отпуске), а также иные внутренние организационные причины, повлекшие несвоевременную подачу заявления».

Течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права и о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите этого права. Проанализировав налоговую составляющую по данному вопросу, можно составить следующую схему:

- 1) налоговое правонарушение может быть выявлено только в ходе налоговой проверки;
- 2) при выявлении нарушения после проведения проверки налоговые органы в течение 10 рабочих дней составляют акт проведения камеральной налоговой проверки и в течение 5 рабочих дней со дня составления акта обязаны вручить его налогоплательщику. То есть после того как налоговый орган выявил налоговое правонарушение в ходе проведения проверки, в совокупности через 15 рабочих дней налогоплательщик обязательно должен быть уведомлен об этом факте;
- 3) далее, согласно статье 100 НК РФ, у налогоплательщика есть 1 месяц, в течение которого он вправе подать свои письменные возражения на акт проверки в целом или по его отдельным положениям. Этот месяц является претензионным сроком. Его часто путают со сроком исковой давности, но это не одно и то же. Претензионный срок не относится к сроку исковой давности. Со дня уведомления налогоплательщика о факте налогового правонарушения начинается срок исковой давности. Если стороны прибегли к досудебному (претензионному) порядку урегулирования спора, срок исковой давности на период регулирования претензий приостанавливается (ст. 202 ГК РФ). Соответственно, если налогоплательщик в течение месяца подал свои письменные возражения, срок исковой давности приостанавливается на период регулирования этих претензий.

Сценарий судебного процесса по налоговым правонарушениям развивается по-разному в зависимости от того, кто является истцом и ответчиком. В роли истца могут выступать как налоговый орган, так и налогоплательщик. Проанализировав материалы арбитражной практики, можно сделать следующие выводы.

1. Налоговый орган обращается в суд в двух случаях: если был пропущен срок беспорного взыскания и когда налоговый орган обязан обратиться в суд с заявлением о взыскании.
2. Налогоплательщик выступает в роли истца только в случае возврата излишне уплаченных средств в бюджет, то есть фактически в той ситуации, когда налоговый риск не просто возник,

а уже фактически реализовался. Как известно, причина любого налогового риска – действие субъекта, основанное на его выборе [2, с. 137]. Рассматриваемая ситуация фактически означает, что налогоплательщик пытается исправить свой прошлый неверный выбор. Также поводом для обращения налогоплательщика в суд является принудительное излишнее списание денежных средств в счет уплаты налоговых платежей.

Ранее мы рассмотрели теоретические аспекты данного вопроса. Теперь, чтобы более детально разобраться в нем, проанализируем примеры из практики. Случай, когда налоговый орган обращается в суд и, соответственно, выступает в роли истца, предлагаем рассмотреть более детально.

Допустим, налогоплательщик не заплатил налог. Налоговый орган прислал требование, в котором стоит срок уплаты данного налога – повторное напоминание.

Проходит данный срок, и по его истечению в течение 2 месяцев налоговый орган должен вынести решение о взыскании денежных средств и списать со счета налогоплательщика необходимую сумму. То есть у налогового органа есть 2 месяца, чтобы вынести решение о взыскании. Решение, принятое после истечения указанного срока, является недействительным и не подлежит исполнению.

Действительно, бывают случаи, когда налоговый орган пропускает указанный срок. Тогда у него есть еще 4 месяца, но уже на обращение в суд с иском о взыскании с налогоплательщика причитающейся к уплате суммы (то есть 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога). В течение 6 дней после вынесения решения необходимо уведомить об этом налогоплательщика (ст. 46 НК РФ).

Период, в течение которого задолженность в бюджет может быть взыскана в беспорном порядке, ограничен (п. 3 ст. 46, п. 1 ст. 47 НК РФ). Если налоговый орган пропустил срок беспорного взыскания, он может обратиться в арбитражный суд с заявлением о взыскании недоимки (пеней, штрафов).

Нередко чиновники пытаются взыскать задолженность через суд и в том случае, когда решение о беспорном взыскании недоимки (пеней, штрафов) было вынесено своевременно, но в последующем признано недействительным. Президиум ВАС РФ рассмотрел данную ситуацию и пришел к выводу, что позиция налоговиков ошибочна (постановление от 11.05.2010 № 17832/09⁵). Если налоговый орган в установленный срок вынес решение о беспорном взыскании недоимки в соответствии со статьями 46 или 47 НК РФ, он не вправе требовать погашения этой задолженности в судебном порядке. Инспекция теряет такую возможность, даже если решение о беспорном взыскании признано недействительным и задолженность не погашена.

Случаи, когда налогоплательщик выступает в роли истца, также имеют собственный сценарий. Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика, которое он может подать в течение одного

⁴Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишне уплаченных сумм налога.

Решение о возврате суммы принимается в течение 10 дней со дня получения заявления и в течение 5 дней со дня принятия решения уведомить о нем налогоплательщика. Если же налогоплательщик пропустил данный срок (1 месяц), то возврат излишне уплаченных сумм может произойти только в судебном порядке. Срок исковой давности применяется общий – 3 года, со дня, когда налогоплательщик узнал о факте излишне уплаченных сумм налога.

Зачастую возникает вопрос о сроках, в которые налогоплательщик может обратиться в налоговый орган за возвратом излишне взысканных налоговых платежей, а также о сроках давности обращения в суд.

Согласно пунктам 3 и 9 статьи 79 НК РФ, за возвратом излишне взысканной суммы налогов, сборов, пеней и штрафов налогоплательщик может обратиться по своему усмотрению в налоговый орган или суд. В налоговый орган заявление о возврате нужно подать в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога, или со дня вступления в силу решения суда (п. 3 ст. 79 НК РФ). От себя добавим, что в последнем случае речь идет о судебном акте, который установил, что инспекция взыскала с налогоплательщика налог в завышенном размере.

При пропуске указанного срока налогоплательщик может вернуть из бюджета излишне взысканные платежи уже только в судебном порядке. Отметим, что подать соответствующее заявление в суд налогоплательщик вправе, не обращаясь в налоговый орган. К такому выводу пришел Президиум ВАС РФ в постановлении от 20.04.2010 № 17413/09⁶.

Вправе ли налогоплательщик обратиться в суд с требованием о возврате излишне взысканных сумм налога (сбора, пеней, штрафа), если до этого аналогичное заявление не подавалось в налоговый орган?

Согласно пункту 3 статьи 79 НК РФ, исковое заявление в суд может быть подано в течение трех лет, начиная со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога. Данные правила применяются также для возврата излишне взысканных сборов, пеней, штрафа (п. 9 ст. 79 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ не содержит положений о том, нужно ли налогоплательщику до обращения в суд с требованием о возврате взысканного налога (сбора, пеней, штрафа) подавать соответствующее заявление в налоговый орган. Официальной позиции нет, есть постановления судов, в том числе Президиума ВАС РФ, в которых сделан следующий вывод: для возврата излишне взысканных сумм налогов (сборов, пеней, штрафа) через суд налогоплательщик не должен предварительно обращаться в инспекцию.

Приостановление и перерыв течения срока исковой давности

Как было сказано в одной из работ Л.И. Гончаренко, на практике встречается «несимметричность налогового и гражданского законодательства (в некоторых случаях и иных отраслей права)» [4, с. 20]. Как показалось бы на первый взгляд, срок исковой давности начинается со дня совершения правонарушения. Если, к примеру, налогоплательщик не подал декларацию в налоговый орган в установленный срок, то со следующего дня начинается отсчет срока исковой давности по данному правонарушению.

Объективный срок исковой давности, о котором было сказано ранее, действительно по логике начнется со дня, когда нарушение было совершено вне зависимости от знания субъекта гражданских прав о нарушении его права. Но ведь по гражданскому законодательству течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права и о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите этого права.

Учитывая структуру и логику Налогового кодекса РФ, при обнаружении любого налогового правонарушения налоговый орган обязан уведомить налогоплательщика о факте правонарушения. Фактически, с учетом процедуры бесспорного взыскания без обращения в суд, в случае нарушения налогового законодательства и дальнейшего списания за это нарушение средств со счета налогоплательщика, ответчиком в налоговом споре будет являться налоговый орган.

Соответственно, и заявить о применении исковой давности может только налоговый орган. То есть срок пропустить может только налогоплательщик, поэтому в налоговой практике объективный срок исковой давности налоговыми органами не может применяться.

Так как налоговый орган обязан уведомлять налогоплательщика о факте правонарушения, срок исковой давности применяется общий – 3 года. Единственно возможная ситуация, когда ответчиком будет выступать налогоплательщик, возникает в случае пропуска налоговым органом срока принятия решение о взыскании.

Кроме того, надо учитывать, что возникают такие ситуации, когда однозначно определить дату налогового правонарушения затруднительно, или сложно определить точно, как протекает срок исковой давности по данному вопросу и как учитывать приостановление и перерыв срока исковой давности.

Гражданским законодательством предусмотрено приостановление срока исковой давности. Согласно

⁵Постановление опубликовано на сайте Высшего арбитражного суда РФ (http://www.arbitr.ru/bras.net/f.aspx?id_casedoc=1_1_90296f27-a36b-48dd-a1d8-b8a50b966148).

⁶Постановление опубликовано на сайте Высшего арбитражного суда РФ (http://www.arbitr.ru/bras.net/f.aspx?id_casedoc=1_1_a37dfcec-c3d5-492f-b14c-91288c762982).

части 1 статьи 202 ГК, приостановление срока исковой давности возможно в случаях:

- если предъявлению иска препятствовало чрезвычайное и непредотвратимое при данных условиях обстоятельство (непреодолимая сила);
- если истец или ответчик находится в составе Вооруженных сил Российской Федерации, переведенных на военное положение;
- в силу установленной на основании закона Правительством Российской Федерации отсрочки исполнения обязательств (мораторий);
- в силу приостановления действия закона или иного правового акта, регулирующих соответствующее отношение.

Течение срока исковой давности приостанавливается при условии, что перечисленные выше обстоятельства возникли или продолжали существовать в последние шесть месяцев срока исковой давности, а если этот срок равен шести месяцам или менее шести месяцев, в течение срока исковой давности (ч. 2 ст. 220 ГК РФ). В противном случае течение срока давности не приостанавливается. Заметим, что до 1 сентября 2013 года это правило распространялось и на случай, когда стороны прибегали к процедуре медиации.

После внесения изменений в статью 220 ГК РФ, если стороны прибегли к предусмотренной законом процедуре разрешения спора во внесудебном порядке (процедура медиации, посредничество, административная процедура, досудебное урегулирование и т.п.), течение срока исковой давности приостанавливается на срок, установленный законом для проведения такой процедуры, а при отсутствии такого срока – на шесть месяцев со дня начала соответствующей процедуры. Об этом сказано в части 3 статьи 220 ГК РФ.

Таким образом, основанием для приостановления течения срока исковой давности является не только использование сторонами процедуры досудебного урегулирования, но и обращение к другим предусмотренным законом внесудебным процедурам урегулирования споров, если они могут быть применимы в налоговых правоотношениях. Причем перечень упомянутых в части 3 статьи 202 ГК РФ способов внесудебного разрешения споров не является исчерпывающим. Иными словами, очевидно, что последняя редакция статьи 202 ГК РФ в какой-то степени должна стимулировать стороны к разрешению споров без обращения в суд [6, с.76].

Для приостановления срока давности не имеет значения, когда стороны прибегли к внесудебному порядку разрешения споров и сколько времени осталось до истечения срока давности. Если

стороны обратились к такой процедуре, срок давности в любом случае приостанавливается либо на шесть месяцев, либо на срок, в течение которого согласно нормам закона должна быть проведена соответствующая процедура.

Что касается **перерыва** течения срока исковой давности, то согласно статье 203 ГК РФ течение срока исковой давности прерывается совершением обязанным лицом действий, свидетельствующих о признании долга. После перерыва течение срока исковой давности начинается заново. Время, которое истекло до перерыва, не засчитывается в новый срок.

В этом и есть различие между перерывом течения срока исковой давности и его приостановлением. При приостановлении, как уже было отмечено, со дня прекращения обстоятельства, послужившего основанием для приостановления, течение срока исковой давности *продолжается*.

Например, в связи с неисполнением или ненадлежащим исполнением должником своего обязательства по оплате началось течение трехлетнего срока исковой давности. Через восемь месяцев после этого Правительством РФ установлен мораторий на исполнение обязательства, который продлился в течение одного года. В такой ситуации после прекращения (снятия) моратория в распоряжении органа будет еще два года и четыре месяца для обращения в суд с иском о взыскании образовавшейся задолженности.

Если же был перерыв срока давности, то после перерыва течение срока исковой давности начинается заново. Например, в связи с ненадлежащим исполнением должником своего обязательства по оплате началось течение трехлетнего срока исковой давности. После семи месяцев после этого должник совершил какое-либо действие, свидетельствующее о признании долга и, как следствие, влекущее перерыв срока давности (погасил часть долга, признал долг в ответе на претензию и т.д.). В этом случае, после перерыва у кредитора на обращение с иском в суд будет уже не два года и три месяца, как при приостановлении, а как минимум еще три года.

В заключение хотелось бы отметить, что консультирование в области применения сроков исковой давности в налоговых правоотношениях является в высшей степени сложной задачей: здесь недостаточно опираться лишь на методические материалы и законодательные акты (Налоговый и Гражданский кодексы РФ). При решении данного вопроса необходимо учитывать примеры из арбитражной практики, причем даже противоречащие друг другу.

Библиографический список

1. Варнавский А.В. Налоговое стимулирование участия малых форм предпринимательства в реиндустриализации российской экономики // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2015. – № 3. – С. 32–37.

References

1. Varnavskiy A.V. Tax incentives for the participation of small business in the form of re-industrialization of the Russian economy. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no. 3, pp. 32-37 (in Russ.).

2. Варнавский А.В. Налоговые риски симметричной корректировки // Экономика. Налоги. Право. - 2015. - № 4. - С. 133-141.
3. Варнавский А.В. Органическая концепция налогового планирования // Налоги и налогообложение. - 2007. - № 12. - С.32-34.
4. Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения // Налоги и налогообложение. - 2009. - № 1. - С. 17-24.
5. Гринемаер Е.А. Исковая давность: сложные вопросы исчисления и применения // Налоги и финансовое право. - 2014. - № 6.
6. Ряховский Д.И. Налоговое стимулирование инвестиционной деятельности // Экономика, статистика и информатика». - 2012. - № 3. - С.75-79.
7. Ряховский Д.И. Оптимизация форм и методов налогового контроля // Бизнес в законе. - 2011. - № 6. - С.102-206.
2. Varnavskiy A.V. Taxation risks of symmetric correction. *Ekonomika. Nalogi. Pravo*, 2015, no. 4, pp. 133-141 (in Russ.).
3. Varnavskiy A.V. Organic concept of tax planning. *Nalogi i nalogooblozhenie*, 2007, no. 12, pp. 32-34 (in Russ.).
4. Goncharenko L.I. Tax risks: theoretical perspective on the content of the concept and factors of occurrence. *Nalogi i nalogooblozhenie*, 2009, no. 1, pp. 17-24 (in Russ.).
5. Grinemaer E.A. Statute of limitations: complex issues of calculation and application. *Nalogi i finansovoe pravo*, 2014, no. 6 (in Russ.).
6. Ryakhovskiy D.I. Tax incentives for investment activities. *Ekonomika, statistika i informatika*, 2012, no. 3, pp. 75-79 (in Russ.).
7. Ryakhovskiy D.I. Optimization of forms and methods of fiscal control. *Biznes v zakone*, - 2011, no. 6, pp. 102-206 (in Russ.).

УДК 6576(075.8)

Контроль и аудит в некоммерческих организациях

Control and audit in nonprofit organizations

*Институт экономики и антикризисного
управления, Россия, Москва*

Лариса Владимировна Егорова

*докт. экон. наук, профессор кафедры
экономики и финансов*

e-mail: lvegorova@yandex.ru

115035, Москва, ул. Вавилова, д. 53, корп. 3.

Тел. +7 (495) 988-64-64 (доб. 105).

*Institute of Economics and Crisis
Management, Russia, Moscow*

Larisa Egorova

*Doctor of Economics, Professor of the
Economics and Finance Department*

e-mail: lvegorova@yandex.ru

53/3, Vavilova str., Moscow, 115035.

Phone +7 (495) 988-64-64 (add. 105).

В статье рассмотрен порядок контроля и случаи проведения аудита в некоммерческих организациях, их некоторые особенности и наиболее типичные ошибки, выявляемые при проверках.

Ключевые слова: некоммерческие организации; обязательный аудит; инициативный аудит; аудиторский союз; аудиторская организация; целевое финансирование; бюджет организации, смета программы.

This article describes the control crisis and cases of audit conduct in the nonprofit organizations, some of their features and the most common errors detected during the inspections.

Key words: nonprofit organizations (NPO); mandatory audit; voluntary audit; audit union; audit firm; target financing; organization's budget; program budget.

Накопившиеся за последнее время в нашей стране социальные вопросы, усиление активной гражданской позиции жителей, развитие общества и возросшая государственная поддержка – эти факторы повлияли на очередной виток развития третьего сектора экономики, то есть некоммерческих организаций (НКО). Однако, пожалуй, впервые за последние двадцать лет на уровне Правительства РФ принимаются меры по такой мощной поддержке НКО.

14 октября 2015 года Правительство России одобрило распределение 621 млн руб. для реализации региональных программ поддержки социально ориентированных некоммерческих организаций. Утверждено распределение субсидий, предоставляемых в 2015 году из федерального бюджета бюджетам 55 субъектов РФ с целью софинансирования расходных обязательств, которые возникают при реализации региональных программ поддержки социально ориентированных НКО. Данное решение осуществлено в рамках подпрограммы «Повышение эффективности государственной поддержки социально ориентированных некоммерческих организаций» государственной программы «Социальная поддержка граждан»¹.

Можно ожидать, что при распределении таких сумм у недобросовестных руководителей НКО

¹<http://www.kommersant.ru/doc/2831888>.

может возникнуть искушение нецелевого их использования. Не хотелось бы повторить эпоху девяностых годов, когда, прикрываясь статусом некоммерческих организаций и пользуясь налоговыми льготами, недобросовестные предприниматели просто отмывали денежные средства.

В свете происходящих сегодня событий как никогда становятся актуальными вопросы контроля и аудита НКО, особенно в части использования средств целевого финансирования. Рассмотрим, какие некоммерческие организации подлежат обязательному аудиту, а какие могут прибегнуть к инициативному. Также необходимо разобраться с возможными формами контроля над финансовой деятельностью НКО.

Опираясь на нормативно-правовую базу можно составить сводную аналитическую таблицу по видам контроля над финансовой деятельностью НКО (табл. 1).

Из таб. 1 хорошо видно, что только примерно половина форм НКО охвачена обязательным аудитом. Но вопросы контроля целевого использования средств, правильности отражения доходов и расходов в НКО особенно остро стоят в организациях с большим числом участников, членов и т.д. Данное мнение не единично, его разделяет и ведущий экономист в данной области Д.И. Ряховский [2].

Таблица 1. Нормативное регулирование аудита и контроля деятельности НКО

Организационно-правовая форма НКО	Необходимость обязательного аудита / контроля	Основание
Фонды, источником образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц	да	пункт 6 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» ²
Фондовые биржи, зарегистрированные как некоммерческие партнерства	да	пункт 6 статьи 5 Закона об аудиторской деятельности
Негосударственные пенсионные фонды	да	пункт 3 статьи 5 Закона об аудиторской деятельности
НКО независимо от организационно-правовой формы, являющиеся собственником целевого капитала, если капитал на конец года превышает 20 млн руб.	да	пункт 6 статьи 6 Федерального закона «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» ³
НКО независимо от организационно-правовой формы, признаваемые иностранными агентами	да	пункт 1 статьи 32 Федерального закона «О некоммерческих организациях» ⁴
Структурное подразделение иностранной НКО	да	пункт 1 статьи 32 Закона об НКО
Государственная корпорация	да	пункт 2 статьи 7.1.1 Закона об НКО
Государственная компания	да	пункт 8 статьи 7.2 Закона об НКО

Организационно-правовая форма НКО	Необходимость обязательного аудита / контроля	Основание
Государственные, муниципальные учреждения (казенные, автономные, бюджетные)	Да, в виде проверки	пункт 4.1 статьи 32 Закона об НКО Федеральный закон «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» ⁵
Бюджетные организации всех видов	Да, в виде контрольно-ревизионной проверки	статья 267.1 Бюджетного кодекса РФ ⁶
Общественные и религиозные организации (объединения)	Нет, только ревизионная проверка в соответствии с учредительными документами	статья 6 Закона об НКО
Общины коренных малочисленных народов РФ	Нет, только ревизионная проверка в соответствии с учредительными документами	статья 6.1 Закона об НКО
Казачьи общества	Нет, только ревизионная проверка в соответствии с учредительными документами	статья 6.2 Закона об НКО
Ассоциации, союзы	Нет, только ревизионная проверка в соответствии с учредительными документами	статья 11 Закона об НКО
Автономные НКО	Нет, только ревизионная проверка в соответствии с учредительными документами	статья 10 Закона об НКО
Частные учреждения	Нет, только ревизионная проверка в соответствии с учредительными документами	статья 9 Закона об НКО
Некоммерческие партнерства	Нет, только ревизионная проверка в соответствии с учредительными документами	статья 8 Закона об НКО
Кооперативы (потребительские, гаражные, дачные и др.)	Нет, только ревизионная проверка в соответствии с учредительными документами	статья 20 Закона РФ «О потребительской кооперации (потребительских обществах, союзах)» ⁷ Закон об НКО не распространяется.
Товарищества (собственников жилья, на вере, садоводческие и др.)	Нет, только ревизионная проверка в соответствии с учредительными документами	статья 20 Закона № 3085-1. Закон об НКО не распространяется

² Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014) «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.08.2015), далее – Закон об аудиторской деятельности.

³ Федеральный закон от 30.12.2006 № 275-ФЗ (ред. от 23.07.2013) «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».

⁴ Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ (ред. от 30.03.2016) «О некоммерческих организациях», далее – Закон об НКО.

⁵ Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ (ред. от 01.05.2016) «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля».

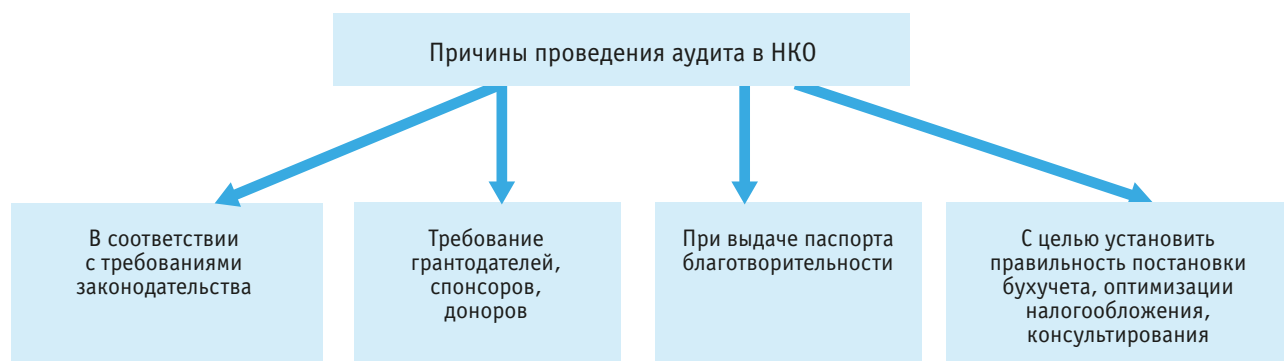
⁶ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 15.02.2016, с изм. от 30.03.2016), далее – БК РФ.

⁷ Закон РФ от 19.06.1992 № 3085-1 (ред. от 02.07.2013) «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации», далее – Закон № 3085-1.

Как показывает практика, самое большое количество споров, конфликтов, сомнений в правильности отражения и расходования средств участников

возникает в товариществах собственников жилья, гаражных, дачных кооперативах. Участники общества хотят точно знать, куда и как расходуются

Рис. 1. Причины проведения аудита в НКО



собранные ими средства (что является вполне справедливым требованием).

Из всего сказанного следует вывод о необходимости законодательного закрепления проведения обязательного аудита для всех форм НКО или подобной ему проверки. Автор статьи предполагает, какое большое количество несогласных будет с обозначенной позицией. Однако в данной статье предлагается, как представляется, наиболее безболезненный путь решения этой острой проблемы.

Итак, посмотрим, в каких еще случаях НКО прибегают к услугам аудиторов. Инициировать аудит могут грантодатели для подтверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности тех некоммерческих организаций, которые получили от них гранты. Аудит в этом случае будет иметь статус инициативного, и средства на его проведение закладываются в смету расходов по проекту, который финансируется грантодателем.

Любая НКО может провести инициативный аудит [3]. В том числе и те НКО, для которых не обязательно проведение аудита. При этом возникает вопрос финансирования.

Поскольку средства НКО, как правило, ограничены, то привлечение аудитора для инициативного аудита является весьма проблематичным. Не говоря уже о сопутствующих аудиту услугах: постановке бухгалтерского учета, консультировании по налоговым и другим вопросам, составлении бюджета проектов.

Как правило, аудиторская проверка осуществляется в интересах учредителей, членов НКО и по их решению. Широко известно, что пользователями аудиторской информации (впрочем, как и бухгалтерской), кроме учредителей и членов НКО, являются потенциальные спонсоры, государственные организации, отечественные и иностранные благотворительные фонды.

Согласно статье 32 Закона об НКО, такие организации предоставляют информацию о своей деятельности органам государственной статистики и налоговым органам, учредителям и иным лицам в соответствии с законодательством Российской Федерации и учредительными документами НКО

[3]. В соответствии с требованиями законодательства не могут быть предметом коммерческой тайны сведения о размерах имущества НКО, его составе, о доходах и расходах, численности и составе работников, оплате их труда, использовании безвозмездного труда граждан в деятельности НКО.

Для НКО можно выделить две основные цели аудита:

- 1) сопоставление направлений деятельности некоммерческой организации, принципов формирования и использования ее имущества с целями и задачами, определенными уставами и органами управления НКО;
- 2) подтверждение целевого использования поступивших средств. А именно: оценка направлений использования целевых средств в соответствии с утвержденными сметами, программами, а также соответствие абсолютных величин расходования средств планируемым показателям с учетом ограничений, накладываемых соответствующими нормативными актами или грантодателями (спонсорами, жертвователями).

К аудиторским услугам некоммерческие организации прибегают по ряду причин, для наглядности отраженных на рис. 1.

Анализируя порядок проведения аудита в НКО и требования к нему, можно сформулировать наиболее важные направления проверки (табл. 2).

Следует отметить, что аудит в некоммерческих организациях существенно отличается по своим направлениям от аудита, проводимого в коммерческих организациях, деятельность которых направлена на извлечение прибыли. НКО прибегают к услугам аудиторских организаций также для инициативного аудита, чтобы установить правильность постановки бухгалтерского учета, оптимизировать налогообложение, составить бюджеты проектов, проконсультироваться по налоговым и другим вопросам.

Свои особенности имеет аудит потребительских кооперативов. Согласно части 1 статьи 123.2 ГК РФ⁸, потребительским кооперативом признается основанное на членстве добровольное объединение граждан или граждан и юридических лиц в целях удовлетворения их материальных

Таблица 2. Направления проведения аудита в НКО

Направление аудита	Содержание аудита	Что проверяется
Аудит непредпринимательской деятельности	Аудит получения доходов (средств) организацией	<ul style="list-style-type: none"> действительно ли средства поступили в рамках уставной непредпринимательской деятельности, поэтому не включают НДС и не облагаются налогом на прибыль; прочие доходы НКО
	Аудит расходования средств	<ul style="list-style-type: none"> оценивается соответствие бухгалтерских записей первичным документам; оценивается соответствие расходов содержанию деятельности и требованиям юридических и физических лиц, от которых поступили средства
Аудит предпринимательской деятельности	Аналогично коммерческим организациям	<ul style="list-style-type: none"> достоверность бухгалтерской отчетности подтверждение правильности бухгалтерских записей; правильность ведения бухгалтерского учета по всем участкам

и иных потребностей, осуществляемое путем объединения его членами имущественных паевых взносов.

Некоммерческие организации могут создаваться в форме союза. В статьях 31-33 Федерального закона «О сельскохозяйственной кооперации»⁸ определены понятие и правовая основа деятельности ревизионного союза. Этот союз осуществляет ревизию финансово-хозяйственной деятельности входящих в него кооперативов, союзов кооперативов, координацию этой деятельности, представляет и защищает имущественные интересы кооперативов, оказывает членам ревизионного союза сопутствующие ревизиям услуги, а также исполняет иные предусмотренные указанным законом функции.

В рамках проводимого исследования была высказана гипотеза о потенциальной возможности использовать опыт проверки ревизионным (условно назовем его аудиторским) союзом деятельности не только сельхозпредприятий, но и иных некоммерческих организаций. Попробуем разобраться, насколько такая гипотеза имеет право на существование.

Аудит, который проводится аудиторским союзом, отличается от внешнего, хотя имеет и некоторые общие черты. Эти общие черты и отличия приведены в табл.3.

Как видно из табл. 3, аудит, проводимый аудиторским союзом, по сути приближен к проверке и к ревизии, которые не обладают в полной мере свойствами независимости, присущими аудиту, проводимому в соответствии с Законом об аудиторской деятельности.

⁸Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 31.01.2016), далее – ГК РФ.

⁹Федеральный закон от 08.12.1995 № 193-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О сельскохозяйственной кооперации».

Можно выделить принципиальные отличия проверки, проводимой аудиторским союзом, от аудита, это:

- отсутствие требования о соблюдении правил (стандартов) аудиторской деятельности и содержание аудиторского заключения;
- цель аудита, проводимого аудиторским союзом, – налаживание финансово-хозяйственной деятельности кооперативов, предотвращение возможных нарушений [2]. Для аудита, проводимого в соответствии с Законом об аудиторской деятельности, цель заключается в выражении аудиторами мнения о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемой организации, в нашем случае НКО [2].

Вместе с тем опыт показывает, что ревизионная проверка в НКО чаще всего проходит номинальным образом и не дает нужного эффекта. Скорее акт такой проверки – это «отписка» для членов организации.

Другое дело проверка аудиторского союза. Ее можно рекомендовать как альтернативу ревизионной проверке с той разницей, что она дает истинную картину положения дел в НКО. Если члены организации, не подпадающей под обязательный аудит, заинтересованы в выявлении истинной информации по поступлению и расходованию целевых средств НКО, следует прибегнуть к проверке аудиторским союзом.

Почему не к инициативному аудиту? Здесь вопрос дискуссионный, и решающим аргументом в этом случае может стать цена вопроса и назначение проверки. Поскольку НКО чаще всего остро нуждаются в средствах, то сумма на проведение проверки должна быть изыскана дополнительно, и чем меньше будет счет за аудит, тем лучше.

Назначение аудита тоже играет немаловажную роль. Если членам НКО нужно заключение

Таблица 3. Сравнительная характеристика проверки, проводимой аудиторским союзом и аудиторской организацией

Характеристика	Аудиторский союз	Независимая аудиторская организация
Гражданско-правовая форма	Некоммерческая организация	Коммерческая организация
Лицензирование	Обязательно	Обязательно
Количество аттестованных аудиторов	Не менее 5	Не менее 5
Применение правил (стандартов) аудиторской деятельности	Не обязательно	Обязательно
Цель проверки	Налаживание финансово-хозяйственной деятельности, предотвращение возможных нарушений	Выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности и соблюдении правил ведения бухгалтерского учета
Итоговый документ	Заключение в письменной форме по результатам аудиторской проверки	Аудиторское заключение, оформленное в соответствии с правилами (стандартами) аудиторской деятельности
В чьих интересах составляется аудиторское заключение		В интересах пользователей бухгалтерской отчетности (акционеров, банковских и страховых компаний, поставщиков, покупателей и т.д.)
Кому направляется итоговый документ	Направляется правлению проверяемого кооператива с уведомлением об этом наблюдательного совета данного кооператива	Направляется в составе бухгалтерской отчетности в органы статистики
Возмещение расходов на аудит	Возмещает расходы проверяемая сторона согласно договору	Возмещает расходы проверяемая сторона согласно договору
Конфиденциальность информации	Информация проверяемой организации конфиденциальна	Информация проверяемой организации конфиденциальна

о достоверности отчетности и принципиальным является использование стандартов аудита – тогда выбор в пользу инициативного аудита, проводимого аудиторской фирмой или аудитором. Если цель – наладить учет, выявить огрехи в нем и не важны стандарты, то выбор в пользу проверки аудиторским союзом.

Механизм простой – объединяются представители нескольких НКО под руководством профессионального аудитора, образуя тем самым аудиторский союз, и проверяют по очереди все организации, входящие в этот союз. При этом наблюдается экономия средств, так как оплата производится только аудитору.

Таким образом, мы подошли к решению проблемы, обозначенной в начале статьи, – найдена экономичная альтернатива аудиту для НКО, не подпадающих под обязательный аудит. То есть в нормативную базу можно внести поправку следующего содержания: «НКО, не подпадающим под условия обязательного аудита с целью контроля над их деятельностью и целевым использованием средств рекомендовать проводить аудит силами аудиторского союза».

В результате многолетних наблюдений и исследований автором статьи были выделены основные проблемы, с которыми сталкивается аудитор в процессе проведения проверки НКО [1]. В большинстве случаев проверяющий при проведении аудита в НКО выявляет отсутствие решения органов управления, определяющего направления деятельности организации, а также смет, регламентирующих расходование средств и отсутствие бюджетов.

В соответствии с пунктом 1 статьи 3 Закона о некоммерческих организациях НКО должны действовать на основе бюджета организации, самостоятельного баланса и смет, которые они составляют в разрезе каждой реализуемой программы.

Существуют различные взгляды на основной документ, отражающий доходы и расходы НКО в рамках финансового года. Одни экономисты считают, что таким документом должна быть смета, другие – финансовый план, третьи – баланс доходов и расходов, четвертые – бюджет. Автор статьи придерживается мнения, что такой документ может носить любое название, главное, чтобы он содержал постатейный перечень доходов

НКО и постатейный перечень расходов (баланс, финансовый план, бюджет).

Важным моментом в деятельности НКО, по мнению автора, является необходимость и обязанность этих организаций составлять локальную смету на каждую реализуемую организацией программу. То есть различие между сметой и бюджетом, балансом доходов и расходов становится принципиальным и явно видным. Именно в части составления этих документов и обнаруживаются аудитором ошибки.

Аудитору необходимо обратить особое внимание на финансовый план (баланс, бюджет): кем он утвержден, насколько подробно расшифрованы доходы и расходы. Доходная часть НКО важна с точки зрения налогообложения организации, так как только средства целевого финансирования и аналогичные им поступления не облагаются налогом на прибыль и не подпадают под уплату НДС. При аудите затрат, отнесенных за счет целевых средств, проверяется соответствие расходов, произведенных организацией, учредительным документам, целям и задачам некоммерческой организации, финансовому плану (либо смете).

Аудитору необходимо помнить, что законодательство вносит ряд ограничений по расходованию средств НКО. Частично ограничения могут исходить от учредителей, грантодателей, доноров. Так, Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях»¹⁰ установлено, что:

- 1) благотворительная организация не вправе использовать на оплату труда административно-управленческого персонала более 20% финансовых средств, расходовемых этой организацией за финансовый год. Данное ограничение не распространяется на оплату труда лиц, участвующих в реализации благотворительных программ (п. 3 ст. 16);
- 2) в случае, если благотворителем или благотворительной программой не установлено иное, не менее 80% благотворительного пожертвования в денежной форме должно быть использовано на благотворительные цели в течение года с момента получения благотворительной организацией этого пожертвования. Благотворительные пожертвования в натуральной форме направляются на благотворительные цели в течение одного года с момента их получения, если иное не установлено благотворителем или благотворительной программой (п. 4 ст. 16).

Еще одно направление учетной работы НКО, в котором аудиторы часто обнаруживают нарушения, это документальное отражение полученных доходов и произведенных расходов. На данном этапе важным становится понимание специфики деятельности НКО. Она должна четко соответствовать уставным документам организации. Если в НКО

ведется помимо основной еще и коммерческая деятельность, она должна быть отделена от некоммерческой посредством ведения отдельного бухгалтерского учета. Полученные от коммерческой деятельности средства должны быть также использованы в строгом соответствии с требованиями уставных документов.

Можно сгруппировать наиболее типичные для НКО ошибки, выявляемые при аудите:

- осуществляемая деятельность не соответствует (частично не соответствует) уставным документам;
- не соблюдаются требования грантодателей, доноров, спонсоров и т.п. жертвователей в части использования внесенных ими средств;
- неправильно оформлено поступление членских взносов, само членство в организации (несоответствие фактического порядка приема прописанному в уставе НКО);
- нет актов об оприходовании средств, внесенных анонимно через ящики пожертвований и т.п.
- ошибки в оформлении расходов на проведение конференций, съездов, представительских расходов, осуществляемых НКО (должны быть предусмотрены уставом НКО и бюджетом или сметой);
- нарушение руководящими органами НКО своих полномочий;
- отсутствие годового бюджета и программных смет;
- несоблюдение установленных нормативов на некоторые виды расходов, установленные либо законодательно, либо грантодателями (заработная плата руководителя НКО, расходы на фандрайзинг, общехозяйственные расходы и др.).

Отдельно необходимо обратить внимание на то, что пожертвование в НКО может быть сделано анонимно. В этом случае первичным документом, подтверждающим то, что поступление средств является пожертвованием на уставные цели некоммерческой организации, является акт приема пожертвований и приходный кассовый ордер со ссылкой на этот акт. Автор статьи разрабатывал и предлагал такой акт к использованию в НКО [1].

Следует обратить внимание на то, что акт должен быть подписан комиссией в составе руководителя НКО, главного (старшего) бухгалтера и нескольких членов комиссии (членов НКО, общественников, волонтеров и т.п.). При этом форма акта должна быть представлена в учетной политике организации. Неправильное оформление пожертвований или их не оформление может привести к тому, что проверяющими органами эти суммы будут признаны подлежащими обложению налогом на прибыль.

При проверке НКО пристальное внимание аудитор должен уделить доходам и расходам в рамках осуществляемой предпринимательской деятельности. Этот вид деятельности должен быть прописан в уставе. В обязательном порядке ведется отдельный учет доходов и расходов НКО по видам

¹⁰Федеральный закон от 11.08.1995 № 135-ФЗ (ред. от 05.05.2014) «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях».

деятельности. Типичными ошибками на этом этапе аудита могут быть:

- несоответствие вида осуществляемой предпринимательской деятельности указанной в уставе;
- отсутствует отдельный учет;
- доходы от предпринимательской деятельности используются не на достижение уставных целей НКО.

Как известно, у юридических лиц (на первом этапе только обществ с ограниченной ответственностью) есть возможность использовать типовые уставы, утвержденные госорганом¹¹. Такой устав не содержит сведений о наименовании, фирменном наименовании, месте нахождения и размере уставного капитала юридического лица – такие сведения указываются в ЕГРЮЛ. Сведения о том, что юридическое лицо действует на основании типового устава, должны быть также указаны в ЕГРЮЛ.

Возникает закономерный вопрос: почему бы не разработать такой типовой устав для НКО? Наличие этого устава позволит сэкономить на регистрации и перерегистрации этим небогатым (чаще всего) организациям деньги. Кроме того, позволит уберечь их от типичных ошибок, связанных с реализацией уставной деятельности и соответствия ей, указанных выше.

Также было бы полезным создать на региональном (федеральном) уровне сайт, на котором бы содержались и такой типовой устав, и вся

¹¹ Соответствующие изменения внесены Федеральным законом от 29.06.2015 № 209-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части введения возможности использования юридическими лицами типовых уставов».

Библиографический список

1. Егорова Л.В. Учет и аудит в некоммерческих организациях: теория, методология и практика : дисс. докт. экон. наук. – Ростов-на-Дону, 2008.
2. Ряховский Д.И. Необходимость, формы и пути поддержки деятельности малых и средних аудиторских фирм. – М. : ИЭАУ, 2008. – 156 с.
3. Ряховский Д.И., Васильева Л.С., Исаев П.К. Аудит : учебное пособие. – М. : ИЭАУ, 2002. – 72 с.

нормативная база по деятельности НКО, а также разбирались профессионалами типичные нарушения и ошибки в области учета, налогообложения. На этом же сайте НКО могли бы централизованно размещать свою годовую отчетность для публичного ознакомления.

Наличие такого информационного ресурса позволило бы этим социально значимым организациям получать оперативную информацию обо всех нормативных изменениях, видеть нарушения, наиболее значимые и часто повторяемые ошибки, общаться (через форум, чат) со своими коллегами, осуществлять фандрейзинг, а также поиск единомышленников по реализуемым программам.

Подобные ресурсы и сегодня существуют, но они носят разрозненный характер (на одном – активно общаются участники НКО, на другом – рассматриваются проблемы учета, на третьем – нормативная база). Автор статьи является пользователем таких ресурсов и отмечает их отставание от реалий жизни и меняющегося законодательства. В связи с этим вносится предложение по созданию централизованного портала для НКО, имеющего грамотных консультантов по вопросам учета, аудита, налогообложения, фандрейзинга, а также модератора, который обновлял бы необходимые материалы и отсекал некорректные сообщения.

Таким образом, выделив наиболее специфичные участки аудита НКО и типичные ошибки на них, можно помочь этим организациям избежать нарушений и проблем с налоговыми органами и жертвователями.

References

1. Egorova L.V. *Uchet i audit v nekommercheskih organizacijah: teoriya, metodologiya i praktika*. Diss. dokt. ekon. nauk [Accounting and audit in nonprofit organizations: theory, methodology and practice. Dr. econom. sci. diss.]. Rostov-on-Don, 2008.
2. Ryahovsky D.I. *Neobhodimost', formy i puti podderzhki deyatel'nosti malyh i srednih auditorских firm* [Necessity, forms and ways of support of small and medium audit firms]. Moscow, IEAU, 2008. – 156 p.
3. Ryahovsky D.I., Vasil'eva L.S., Isaev P.K. *Audit* [Audit]. Moscow, IEAU, 2002. – 72 p.

ВАК 08.00.12

Обесценение нематериальных активов: уровень неопределенности расчета в кризисных условиях экономики

Impairment of intangible assets: the uncertainty level of calculation in the crisis economy

Финансовый университет при
Правительстве РФ, Россия, Москва
Танзиля Ришатовна Исмаилова
аспирант кафедры бухгалтерского
учета в коммерческих организациях
e-mail: t.ismagilova@gmail.com
107996, г. Москва, ул. Кибальчича, д.1.
Тел. +7 (903) 253-53-56.

Financial University under the Government
of the Russian Federation, Russia, Moscow
Tanzilya Ismagilova
Postgraduate student of the Department
of Accounting in Commercial Organizations
e-mail: t.ismagilova@gmail.com
1, Kibalchicha str., Moscow, 107996.
Phone +7 (903) 253-53-56.

Неопределенность и связанный с ней риск присущи любому профессиональному суждению и субъективной оценке, они особенно возрастают в периоды кризиса. Проверка нематериальных активов на обесценение является одной из наиболее сложных и важных областей применения профессионального суждения. В статье сделаны рекомендации по учету требований стандартов финансовой отчетности в условиях неопределенности.

Uncertainty and the risk associated with it are inevitable parts of the professional judgement and subjective evaluation, especially in crisis periods. Impairment of intangible assets is one of the most complex and important areas in terms of application of professional judgements. The right way of applying the requirements of the relevant standards is addressed in this article.

Ключевые слова: неопределенность; оценочные суждения; профессиональные суждения; нематериальные активы; обесценение нематериальных активов.

Key words: uncertainty; value judgements; professional judgments; intangible assets; impairment of intangible assets.

Неопределенность и связанный с ней риск присущи любому профессиональному суждению и субъективной оценке, независимо от уровня компетентности учетного специалиста и его желания оценивать степень неопределенности. Под профессиональным суждением мы понимаем обоснованную точку зрения специалиста, имеющего высокую профессиональную квалификацию и практический опыт, которая служит основанием для принятия им решений в неоднозначных ситуациях.

Неопределенность является одновременно причиной и следствием экономического кризиса. В современных условиях функционирования экономики неопределенность, по своей природе присутствующая

всему, что связано с суждениями и оценками, многократно возрастает.

Обесценение активов является одной из самых больших областей для применения суждений и оценочных значений руководства организации. Прежде всего, неоднозначен ответ на вопрос, что именно должна отражать стоимость актива в балансе.

В соответствии с Концептуальными основами финансовой отчетности¹ актив содержит в себе будущие выгоды, при их отсутствии актив не может быть признан.

¹Концептуальные основы финансовой отчетности размещены на сайте Минфина России (http://minfin.ru/common/upload/library/2016/02/main/Conceptual_Framework.pdf).

Для пользователей отчетности важно, чтобы стоимость актива в балансе отражала экономическую выгоду, которую компания получит от данного актива в будущем.

Согласно МСФО 36 «Обесценение активов»², для большинства активов проверка на обесценение проводится только при наличии признаков обесценения. В МСФО 36 приводится минимальный набор признаков обесценения с выделением внешних и внутренних признаков. При этом с позиции учета главным различием внешних и внутренних признаков является то, что факторы внешней среды, как правило, не контролируются компаниями, а на внутренние компания, как правило, может воздействовать.

Перечисленные в МСФО 36 признаки актуальны для подавляющего большинства компаний в условиях экономических кризисов. В условиях нестабильной экономики периоды экономических кризисов могут быть достаточно частыми. Отметим также, что при выходе из кризисных ситуаций остается большая вероятность появления указанных признаков.

В настоящий момент они во многом актуальны для компаний большинства отраслей экономики. Полагаем, что не только внешние, но и внутренние признаки в большей степени проявляются в проблемные периоды развития экономики.

Необходимо отметить, что нематериальные активы приобретают все большее значение для повышения капитализации бизнеса, большинство компаний владеет данным видом активов, ведь именно в них заключены современные идеи ведения бизнеса, технологии организации производства и управления предприятием. Нематериальные активы являются основой устойчивости и конкурентоспособности создаваемого или действующего бизнеса.

В текущих экономических условиях внимание пользователей финансовой отчетности в первую очередь направлено на то, как организации реагируют на изменяющуюся экономическую конъюнктуру, насколько аккуратно и добросовестно руководство организации подходит к выявлению признаков возможного обесценения нематериальных активов.

Это связано с тем, что нематериальные активы в значительной степени подвержены обесценению, так как для них часто не существует активный рынок, они уникальны и для них трудно установить потерю части будущих выгод. Нематериальные активы в связи со своей уникальностью подвержены влиянию оценочных значений, суждений и допущений руководства и бухгалтеров. Как правило, каждая категория нематериальных активов характеризуется своим набором факторов, которые влияют на их стоимость, например: потенциал доходности, география эксплуатации, социальная значимость, возможное время использования и так далее.

²Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

³Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

Существует два варианта получения экономической выгоды от актива: его использование или продажа. При проверке на обесценение актива (группы активов – единицы, генерирующей денежные средства, ЕГДС) компания должна выбирать наибольшую из величин: ценность использования или справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу согласно МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости»³ – цена, которая была бы получена при продаже актива в рамках обычной сделки между участниками рынка на дату оценки, при этом в целях оценки справедливой стоимости необходимо определить:

- конкретный оцениваемый актив;
- основной (или наиболее благоприятный) рынок;
- соответствующие методики оценки;
- исходные данные для методики оценки на основании допущений участника рынка.

При определении справедливой стоимости нематериальных активов необходимо уделить особое внимание исходным данным оценки, а именно уровню источников справедливой стоимости. Конечно, если имеются исходные данные 1-го уровня (котировки (не скорректированные) на активных рынках по идентичным активам), то проблем с оценкой не возникает. Но при отсутствии таких котировок сразу появляются сложности, вытекающие из трудности сравнения проверяемого на обесценение нематериального актива с другими похожими нематериальными активами (данные 2-го уровня).

Доказать «похожесть» часто не представляется возможным. Использование исходных данных 3-го уровня (ненаблюдаемые исходные данные по активу, скорректированные на рынок) также проблематично, хотя в силу особенностей нематериальных активов именно этот уровень будет наиболее вероятным источником установления справедливой стоимости в отношении нематериальных активов.

Отметим, что на 3-м уровне согласно МСФО 13 следует установить непротиворечивость полученных данных мнению участников рынка. Сделать это достаточно сложно для обычной компании, при этом также возникает вопрос – насколько это мнение будет действительно отражать оценку участников рынка и не будет ли подтасовки данных.

При определении ценности использования также возникают неопределенности. В настоящее время сложно считать смету на 5 лет, составленную предприятием, даже согласно требованиям МСФО 36, достаточно достоверной. Слишком высока степень неопределенности развития экономики в целом и отдельного предприятия, в частности.

Таким образом, предприятие сталкивается при проверке нематериальных активов на обесценение со следующими проблемами.

1. В условиях кризисного состояния экономики оценки, которые необходимы для проверки на обесценение активов (справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу и ценность использования), могут не быть достаточно надежными. Эти оценки

требуют вынесения руководством и бухгалтером профессионального суждения, что усугубляет вопросы достоверности данных.

- Отсутствие убытка на обесценение в отчетности при его фактическом наличии ведет к отложенным убыткам, проблемам в будущем не только у предприятия, осуществляющего проверку на обесценение, но и у его контрагентов.
- Занижение стоимости нематериальных активов, излишне начисленный убыток от обесценения по ним также приводит к негативным последствиям. Предприятие не сможет взять кредит в банке, не сможет найти инвесторов, не в силах будет доказать перспективность своего будущего.

Отметим также не слишком информационно насыщенное определение нематериальных активов, приведенное в МСФО 38 «Нематериальные активы»⁴, а также слишком сложные критерии признания для разработок. Это не позволяет предприятиям капитализировать затраты на действительно перспективные нематериальные активы, соответственно затрудняет поиск источников финансирования для проектов.

Для того чтобы донести до пользователя более точную информацию о имеющихся нематериальных активах, их состоянии в условиях неопределенности и турбулентности экономики, предприятие должно грамотно использовать раскрытие информации в отчетности.

В ситуации, когда компания понимает, что справедливая стоимость не отражает реального положения дел, вызвана сиюминутными колебаниями рынка, необходимо обратиться к принципу приоритета содержания над формой и раскрыть соответствующую информацию в пояснениях к финансовой отчетности, тем самым показав пользователям финансовой отчетности ответственность и добросовестность руководства компании.

Полагаем, что в отношении всех существенных имеющихся нематериальных активов в отчетности должна быть представлена информация об их балансовой и возмещаемой стоимости. Должны быть даны разъяснения о том, каким образом определялась возмещаемая стоимость, какая ставка дисконтирования применялась для расчета ценности использования, если именно эта оценка представляет возмещаемую стоимость.

⁴Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.06.2016).

Библиографический список

- Дружилловская Т.Ю., Коршунова Т.Н. Профессиональное суждение бухгалтера как основа формирования учетной политики // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 20. – С. 2-10.
- Рожнова О.В., Гирка Т.В. Проблемы признания нематериальных активов // Известия МГТУ МАМИ. – 2013. – № 1(15). – С. 77-80.
- Рожнова О.В. Актуальные вопросы оценки по справедливой стоимости активов и обязательств // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 23. – С. 2-8.

На наш взгляд, в сложившихся условиях, когда в экономике России требуется переориентация на высокотехнологичные виды деятельности, роль нематериальных активов многократно возрастает. Именно они несут в себе инновационное начало, соответственно информация о них должна быть более детальной по сравнению, например, с основными средствами.

Целесообразным также представляется выделение в примечаниях к отчетности инновационных нематериальных активов (с подтверждением экспертов). Такая информация будет свидетельствовать об инновационном характере предприятия. В дальнейшем будет полезным проследить убытки от обесценения по подобным нематериальным активам и конечный результат выгод (убытков) от них. Это позволит уже и самому предприятию более правильно прогнозировать свое развитие.

В последние годы существенно поменялась функциональная направленность финансовой отчетности: из преимущественно фиксирующего инструмента она превратилась в инструмент анализа и совершенствования хозяйственной деятельности организаций. Это способствует развитию у учетных специалистов чувства профессиональной ответственности за предоставляемую информацию в финансовой отчетности, в том числе за полное и своевременное отражение убытков от обесценения показателей, основанных на суждениях и оценках, а значит, наиболее подверженных намеренным и ненамеренным неточностям.

Выводы

- Должен быть изменен подход к нематериальным активам предприятий в условиях неопределенности в экономике с одновременным переходом к ее инновационному развитию. Их статус для понимания пользователями финансового положения и результатов деятельности должен быть повышен. Проявлением этого могут стать более детальное раскрытие информации о них с описанием исходных данных профессиональных суждений, принимаемых для их оценки, и проверки на обесценение.
- Требуют пересмотра как само определение нематериальных активов, так и критерии их признания. Новые критерии должны позволять признавать больше нематериальных активов, но в то же время проверка на обесценение нематериальных активов должна проводиться по более жестким правилам и носить ежегодный характер для всех нематериальных активов.

References

- Druzhilovskaya T.Y., Korshunova T.N. Professional judgment of the accountant as a basis for the formation of accounting policy. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët*, 2013, no. 20, pp. 2-10 (in Russ.).
- Rozhnova O.V., Girka T.V. Problems of recognition of intangible assets. *Izvestiya MGTU MAMI*, 2013, no. 1(15), pp. 77-80 (in Russ.).
- Rozhnova O.V. Topical issues of fair value measurement of assets and liabilities. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët*, 2013, no. 23, pp. 2-8 (in Russ.).

УДК 331.44:159.9.072

Психологические факторы эффективности профессиональной деятельности аудитора

Psychological factors of efficiency of auditor's professional activity

Нижегородский государственный университет
им Н.И. Лобачевского, Национальный исследовательский
университет, Россия, Нижний Новгород

Ефим Абрамович Мизиковский

e-mail: core090913@gmail.com

докт. экон. наук, профессор кафедры
бухгалтерского учета Института экономики
и предпринимательства, заслуженный
работник высшей школы РФ

Юлия Владимировна Родионова

старший преподаватель кафедры
экономики и права Борского филиала
e-mail: rodionova-yv@list.ru

Елена Ивановна Яковлева

канд. философ. наук, доцент кафедры
гуманитарно-правовых дисциплин Дзержинского
филиала, заместитель директора
Института открытого образования
e-mail: elena.yakovleva1@gmail.com
603950, России, г. Нижний Новгород,
пр. Гагарина, 23, корп. 2., ауд. 203.
Тел. +7 (831) 462-36-10.

Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod,
National Research University, Russia,
Nizhni Novgorod

Efim Mizikovsky

e-mail: core090913@gmail.com

Doctor of Economics, Professor of the Accounting
Department of the Institute of Economics and
Business, Honored worker of Higher School Russia

Julia Rodionova

Senior Lecturer of the Economics and Law
Department of the Bor branch
e-mail: rodionova-yv@list.ru

Elena Yakovleva

PhD in Philosophy, Associate Professor of the
Humanitarian and Law Disciplines Department
of the Dzerzhinsk Branch, Deputy Director
of the Institute of Open Education
e-mail: elena.yakovleva1@gmail.com
Of. 203, bld. 2, 23, Gagarin av.,
Nizhni Novgorod, Russia, 603950.
Phone +7 (831) 462-36-10.

В статье рассматриваются психологические факторы, влияющие на эффективность профессиональной деятельности аудитора. Приведены результаты исследования, основанного на гипотезе о совокупном влиянии внешних и внутренних факторов на эффективность деятельности аудитора.

This article examines psychological factors influencing the efficiency of professional activity of an auditor. The research results based on the hypothesis of cumulative impact of external and internal factors on the efficiency of auditor's professional activity are presented.

Ключевые слова: психологические факторы; эффективность профессиональной деятельности; индивидуальный ресурс профессионального развития.

Key words: psychological factors; efficiency of professional activity; individual resource of professional development.

Происходящие в нашей стране экономические перемены привели к росту новых социальных проблем. Постоянное увеличение числа различных организаций, фирм и торговых предприятий и соответственно количества сотрудников в этой сфере привело к обострению конкуренции, что обусловило повышение требований как к субъекту деятельности в целом, так и к работникам в частности.

Изучение условий профессиональной деятельности, так же как и определение личностных качеств, необходимых в профессии определенных работников, уровня их личностного развития, становится в данный момент приоритетным направлением в процессе повышения эффективности профессиональной деятельности. Эти вопросы становятся актуальными при решении задач подготовки, обучения и профессионализации будущих бухгалтеров и аудиторов, а также являются существенными для повышения экономических результатов развития отдельных отраслей экономики.

Деятельность аудитора многопланова и сложна. Она психологически насыщена, потому что существует в рамках межличностного взаимодействия. Аудитор в ходе выполнения своих трудовых функций оперирует большим количеством элементов, к которым относятся его знания, информация, решения, организационные и нормативные правовые ресурсы, экспертные оценки, действия других специалистов, а также субъективное отражение всего вышеперечисленного как в своих мыслях, так и в мыслях иницилирующих аудит руководителей.

При этом до сих пор на повестке дня остаются проблемы подготовки высококвалифицированных специалистов в сфере бухгалтерского учета и аудита, обеспечения их конкурентоспособности и, соответственно, обеспечение их профессионального долголетия и достижение удовлетворенности выбором профессии. Работ, посвященных как теоретическим, так и прикладным аспектам решения обозначенных проблем, крайне мало.

Проблема эффективности профессиональной деятельности приобрела наибольшее значение в акмеологии, психологии труда и психологии профессионализма. Много авторов посвятили свои исследования изучению факторов эффективности различных видов деятельности (в первую очередь управленческой, деятельности сотрудников органов внутренних дел, психологов, государственных служащих, военнослужащих, педагогов, педагогов дошкольного образования и пр.). Однако анализ психологической литературы показал, что проблемы профессиональной деятельности аудитора, условий и факторов ее эффективности являются мало исследованными, что подтверждает актуальность и новизну заявленной темы.

В соответствии с целью исследования нами изучались общие условия и основные факторы профессиональной деятельности аудитора. При этом в качестве условий мы рассматривали социально-биграфические особенности, которые обуславливают

становление и развитие специалиста-аудитора, а в качестве факторов изучались особенности познавательной и ценностно-мотивационной сферы, личные качества аудитора, а также особенности межличностных отношений в организации.

В ходе первого этапа нашего исследования выявлено, что общими условиями профессионального становления аудиторов являются следующие:

- выбор профессии в соответствии с профессиональной направленностью – интерес к изучаемым дисциплинам, что определяет бесконфликтность и легкость в процессе обучения в учреждении высшего образования, приоритет таких профессиональных ценностей, как порядочность и компетентность;
- выбор в качестве личных достижений – доверие работодателей, коллег и общественности, а также удовлетворенность своим положением на работе. Традиционно все факторы, влияющие на эффективность профессиональной деятельности, делятся на три вида:
- объективные – факторы, связанные с определенной системой и последовательностью действий, которые направлены на достижение заявленного результата;
- субъективные – факторы, связанные с субъективными предпосылками уровня успешности профессиональной деятельности. Здесь необходимо перечислить такие факторы, как профессионально-психологические, индивидуально-типологические и психофизиологические качества субъекта профессиональной деятельности, содействующие или препятствующие профессиональному росту, компетентность, направленность, способности, мотивы, умелость, удовлетворенность и творчество;
- объективно-субъективные – факторы, которые связаны с организацией профессиональной среды, качеством управления системой и профессионализмом руководителей.

Анализ деятельности аудиторов позволил нам также определить несколько групп факторов, которые влияют на эффективность профессиональной деятельности этих специалистов. В ходе их структурирования мы разделили все многообразие этих факторов на две группы: внешние (социально-психологические) и внутренние (психологические).

Внешние факторы объединили объективные и объективно-субъективные факторы. Субъективные факторы, в расширенном виде, представлены нами в виде группы внутренних психологических факторов.

К внешним факторам отнесены такие, которые формируют и оказывают непосредственное и постоянное влияние на ситуацию в обществе, на конкретную отрасль экономики и отдельно взятую организацию. Эти факторы были разделены

¹ Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014) «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.08.2015).

на три группы: общегосударственного, отраслевого и организационного уровня.

Общегосударственный уровень. На этом уровне речь идет об экономической ситуации в стране, изменениях политической системы, постоянных изменениях в законодательстве и т.д. Так, например, в закон «Об аудиторской деятельности»¹ с момента его утверждения изменения были внесены 12 раз.

Очевидно, что аудиторы не могут повлиять на изменения такого рода и вынуждены принимать новые условия, в которых им предстоит вести свою профессиональную деятельность. Следовательно, эффективность профессиональной деятельности аудитора напрямую будет связана с его способностью успешно выполнять свои профессиональные обязанности в изменяющихся обстоятельствах. Выполнение деятельности в неблагоприятных, сложных и изменяющихся условиях требует *ресурсов*, имеющихся у аудитора, которые направлены на компенсацию неблагоприятных факторов среды и в конечном итоге – на получение необходимого положительного результата.

Практика показывает, что в ходе выполнения профессиональной деятельности аудитор сталкивается с конфликтами между своими возможностями и условиями деятельности. Являясь регулятором, который обеспечивает адекватное использование ресурсов, психика человека всегда будет определять приоритетность определенных мотивов в данный момент времени. Это приводит к мобилизации и перераспределению внутренних ресурсов аудитора. При повышенной активизации деятельности объем ресурсов аудитора, как правило, будет расти за счет резервов организма.

Отраслевой уровень объединил такие понятия, как уровень взаимодействия с работодателем, партнерами, контрольно-надзорными органами и т.д. На этом уровне воздействие психологических факторов на эффективность профессиональной деятельности, как показал анализ, усиливается.

Так, к примеру, большинство руководителей организации имеет в своих руках определенные механизмы управления отрицательными факторами и механизмами минимизации влияния этих факторов как на себя, так и на организацию в целом. В то же время уборщица или дворник в ходе выполнения своей работы не сильно чувствуют влияние факторов этого уровня, так как по роду своей деятельности не имеют постоянных профессиональных отношений ни с контрольно-надзорными органами, ни с партнерами, ни с конкурентами.

Аудиторы находятся в более сложной ситуации, чем представители приведенных в пример профессий, так как не могут постоянно избегать влияния этих факторов из-за специфики выполняемой работы, но в то же время они не имеют непосредственно в своих руках инструментов для изменения ситуации. Опосредованное влияние аудиторов на эти факторы возможно, но будет вести за собой большие трудовые, временные и эмоциональные затраты.

Организационный уровень включает в себя все факторы, которые напрямую связаны с внутренней жизнью организации, — это коммуникации внутри организации, корпоративная культура, стиль руководства, уровень развития организации, система мотивации труда.

Вторая группа факторов — внутренние. При описании совокупности индивидуальных качеств профессионала (включая психологические), которые так или иначе соответствуют требованиям профессии аудитора, в литературе используются различные понятия: профессиональной пригодности к аудиторской деятельности, профессионально важных качеств аудитора, профессионально значимых свойств, необходимых для деятельности аудитора, и пр.

Объективно можно говорить о некоей совокупности определенных потенциальных свойств человека, обуславливающих возможность освоения отдельной профессии, а также эффективную деятельность специалиста и развитие его личности. Здесь необходимо обратиться к такому понятию, как *индивидуальный ресурс профессионального развития* человека (ИРПР), который представляет собой модель **системы** психических свойств с определенным составом элементов и их взаимодействием.

Элементами указанной системы являются психологические факторы. Необходимо подчеркнуть, что совокупность психологических факторов будет определять эффективность профессиональной деятельности аудитора (как и других специалистов), при этом эти факторы могут и должны быть диагностированы.

Психологические факторы, как указывают многие исследователи, являются более надежными предсказателями эффективности деятельности специалиста, в отличие от демографических характеристик или показателей развития отдельных способностей работника. Эффективность, а также сама возможность реализации трудовых функций аудитора зависит от того, обладает работник определенными личностными качествами или нет. Следовательно, выявление личностных предпосылок, которые определяют эффективность профессиональной деятельности аудитора, будет играть важную роль в процессе осуществления определенного рода деятельности.

Так как каждый показатель эффективности профессиональной деятельности аудитора обеспечивается отдельной подсистемой индивидуальных качеств работника, индивидуальный потенциал профессионального развития аудитора складывается из подсистем различных психологических факторов, которые обеспечивают эффективную профессиональную деятельность и развитие профессионализма. При этом необходимо учитывать факт, что рост профессионализма сотрудника отражается на повышении его эффективности труда. Но даже если отдельно взятые показатели эффективности профессиональной деятельности

будут возрастать, нужно учитывать, что уровень их увеличения будет разным.

В ходе достижения поставленной цели мы выделили психологические факторы, которые статистически достоверно определили вклад в различные **составляющие** общей эффективности деятельности аудитора. Эти факторы были объединены в следующие подсистемы:

- подсистема познавательных способностей аудитора;
- нормативно-мотивационная подсистема;
- подсистема эмоционально-волевой устойчивости личности;
- подсистема коммуникативной компетентности.

Операциональная система содержит выявленный в ходе экспертной оценки **уровень профессионализма** работника, который включает оценку его взаимодействия с объектом, предметом труда и средствами труда, а также с его коллегами.

В целом в результате проведенного исследования были определены и ранжированы профессионально важные качества аудитора с учетом сложных условий профессиональной деятельности по четырем подсистемам факторов.

Первая подсистема – подсистема познавательных способностей аудитора, которая предполагает наличие следующих психологических качеств: аналитический склад ума; глубина, продуктивность, критичность, гибкость и прогностичность мышления; емкая память, высокая концентрация и переключаемость внимания; способность к быстрой актуализации необходимой информации; высокий уровень развития теоретического и практического интеллекта.

Вторая подсистема – нормативно-мотивационная подсистема, связанная с нормативностью поведения аудитора даже в сложных условиях профессиональной деятельности: обязательность, ответственность и добросовестность; повышенная работоспособность; настойчивость и целеустремленность; честность и принципиальность; доминирование мотивов достижения успеха.

Третья подсистема – эмоционально-волевая устойчивость личности: самоконтроль и самообладание; средний уровень тревожности; высокий уровень стрессоустойчивости; развитые адаптивные свойства нервной системы (сила, уравновешенность, подвижность) и выносливость в ситуациях длительных, интенсивных физических и психических перегрузок.

Четвертая подсистема – коммуникативная компетентность аудитора: адекватная самооценка; развитая культура речи, особенно письменной; способность устанавливать и поддерживать психологический контакт с коллегами; умение избирать и проводить адекватную линию поведения в конфликтных ситуациях, выстраивать стратегию коммуникативного взаимодействия; способность преодолевать коммуникативные и психологические барьеры в процессе общения.

Проведенные нами исследования дают нам основание считать, что совокупность всех перечисленных подсистем отражает структуру и состав индивидуального ресурса профессионального развития, которые обеспечивают **эффективность** профессиональной деятельности аудитора.

Наличие вышеперечисленных личностных характеристик обеспечивает соответствие личности специалиста-аудитора требованиям профессиональной деятельности, обуславливая тем самым достижение высокого уровня личностно-профессионального развития, продуктивности деятельности и самореализации личности аудитора.

Одной из задач нашего исследования было получение информации, которая послужит базисом для разработки индивидуальных программ развития аудиторов. В основу методики исследования были положены следующие методологические положения относительно деятельности аудиторов и факторов, влияющих на ее эффективность.

1. Эффективность деятельности аудитора напрямую зависит от совокупности внутренних и внешних факторов.
2. Внутренние факторы – это личностные характеристики и профессиональные компетенции аудитора.
3. Внешние факторы – это факторы окружающей действительности, которые формируют социальную ситуацию в обществе, конкретной отрасли и в отдельно взятой организации.

Для того чтобы провести исследование факторов, влияющих на эффективность профессиональной деятельности аудитора, мы использовали модель, которая применяется при стратегическом планировании. Для этого был выбран один из самых распространенных методов стратегического планирования – SWOT-анализ, который был адаптирован для исследования факторов, влияющих на эффективность профессиональной деятельности аудитора.

В ходе исследования мы получили несколько массивов данных:

- 1) сильные стороны аудитора (его внутренние ресурсы);
- 2) слабые стороны аудитора (его ограничения);
- 3) факторы внешней среды, которые помогают эффективно осуществлять деятельность (положительные внешние факторы);
- 4) факторы внешней среды, которые мешают эффективному осуществлению деятельности (отрицательные внешние факторы).

Можно заметить, что в основном факторы, положительно влияющие на эффективность деятельности аудитора, находятся в пределах организации. Основные проблемы, оказывающие влияние на эффективность профессиональной деятельности, связаны с зависимостью аудитора от руководства проверяемого экономического субъекта в виду заинтересованности в последующем привлечении аудитора для проведения аудита и сопутствующих услуг. Этот фактор тесно связан с проявлением ряда

определенных «внутренних» факторов, таких как, например, нарушение аудитором этических принципов.

Вторая группа проблем, выявленных в ходе исследования, относится к «внешним» факторам. Здесь необходимо отметить такие факторы, как несовершенство и изменчивость нормативной базы, а также недоверие к результатам деятельности аудитора со стороны общественности.


Анализ положительных факторов эффективности профессиональной деятельности аудитора, заявленных большинством респондентов, выявил преимущество «внутренних» факторов, связанных в первую очередь с профессиональными компетенциями и личностными качествами аудитора. По мнению респондентов, наиболее значимыми качествами аудитора выступают профессионализм, мотивация, коммуникативная компетентность и репутация аудитора. Из «внешних» факторов, повышающих эффективность деятельности аудитора, были отмечены: необходимость проведения обязательного аудита, контроль со стороны СРО и общественных организаций, а также наличие данных интернет-ресурсов, позволяющих повысить качество информационной базы аудита.

Следует отметить, что результаты представленного исследования на данном этапе не могут быть обобщены для всех аудиторов, так как эффективность профессиональной деятельности обуславливается совокупностью внешних и внутренних качеств. Практика показывает, что изменение ситуативных факторов внешней среды, как правило, приводит к переоценке внутренних факторов,

позволяя аудиторам обнаруживать новые области профессионального и личностного развития. С другой стороны, изменение внутренних факторов, таких как приобретение новых профессиональных компетенций, приводит к изменению восприятия аудитором внешних факторов.

В ходе проделанной работы нами также были определены направления для дальнейшей разработки заявленной темы:

- разработка комплексного подхода к оценке эффективности профессиональной деятельности аудитора, базирующейся на результатах экспертных оценок, психодиагностических исследований и формально-количественных показателях деятельности специалиста за отчетный период;
- определение личностных особенностей и профессионально важных и вредных качеств аудитора;
- определение критериев психологического прогноза эффективности профессиональной деятельности аудитора;
- разработка и апробация технологии психологического прогнозирования эффективности профессиональной деятельности будущего аудитора.

Значимость этих исследований заключается в том, что полученные результаты имеют практическое значение и могут быть применены в процессе отбора аудиторов, а также использованы для решения задач профессионально-психологической подготовки будущих специалистов и в ходе реализации дополнительных профессиональных образовательных программ повышения квалификации и профессиональной переподготовки аудиторов. 

Библиографический список

1. Деркач А.А., Зазыкин В.Г. Акмеология : учебное пособие. — СПб. : Питер, 2003. — 256 с.
2. Дружилев С.А. Профессиональные деформации как индикаторы дезадаптации и душевного неблагополучия человека // Сибирский педагогический журнал. — 2010. — № 6. — С. 171-178.
3. Иванова С.П. Психологическая концепция и организационно-методическое обеспечение профессиональной подготовки психологов МЧС России: автореф. дис. на соискание ученой степени докт. психол. наук. — СПб., 2011. — 42 с.
4. Климов Е.А. Психология профессионального самоопределения : учеб. пособие. — М. : Издательский центр «Академия», 2004. — 304 с.
5. Свенцицкий А.Л. Социальная психология управления : учебник. — М. : ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2004. — 336 с.
6. Яковлева Е.И. Актуальность использования мероприятий профессионального психологического отбора в организации учебного процесса // Педагогические чтения в ННГУ : сборник научных статей / Отв. ред. И.В. Фролов. — Нижний Новгород — Арзамас : Арзамасский филиал ННГУ, 2015. — С. 57-59.

References

1. Derkach A.A., Zazykin V.G. *Akmeologiya* [Acmeology]. Saint-Petersburg, Piter Publ., 2003. 256 p.
2. Druzhilov S.A. Professional deformation as indicators of maladjustment and mental distress of a human. *Sibirskiy pedagogicheskiy zhurnal*, 2010, no 6, pp. 171-178 (in Russ.).
3. Ivanova S.P. *Psihologicheskaya koncepciya i organizacionno-metodicheskoe obespechenie professional'noy podgotovki psihologov MChS Rossii*. Avtoref. diss. dokt. psihol. nauk [Psychological concept of the organizational and methodical support for the professional training of psychologists in the Ministry of Emergency Situations of Russia. Abstract of Dr. psych. diss.]. Saint-Petersburg, 2011. 42 p.
4. Klimov E.A. *Psihologiya professional'nogo samoopredeleniya* [Psychology of professional identity]. Moscow, Publishing Center «Akademiya», 2004. 304 p.
5. Svetsitskiy A.L. *Social'naya psihologiya upravleniya* [Social Psychology of Management]. Moscow, Prospekt Publ., 2004. 336 p.
6. Yakovleva E.I. *Aktual'nost' ispol'zovaniya meropriyatij professional'nogo psihologicheskogo otbora v organizacii uchebnogo processa*. *Pedagogicheskie chteniya v NNGU* [Relevance of the utilization of professional psychological selection measures in the educational process. Pedagogic reading in UNN]. Nizhni Novgorod – Arzamas, Arzamas branch UNN, 2015. P. 57-59.

631.162:657.47

Совершенствование методов оценки биологических активов по справедливой стоимости

Improvement of the assessment methods of biological assets at their fair value

Российский государственный
аграрный университет – МСХА
им. К.А. Тимирязева, Россия, Москва

Людмила Ивановна Хоружий

докт. экон. наук, профессор, проректор
по экономической работе
e-mail: 07@timacad.ru

Ульяна Юрьевна Дейч

канд. экон. наук, старший преподаватель
кафедры бухгалтерского учета
127550, г. Москва, ул. Тимирязевская, д. 49, каб. 3.
Тел. 8 (499) 976-11-87.

Russian State Agrarian University –
Moscow Timiryazev Agricultural Academy,
Russia, Moscow

Liudmila Khoruzhiy

Doctor of Economics, Professor,
Pro-rector on Economic Work
e-mail: 07@timacad.ru

Uliana Deich

PhD in Economics, Senior Lecturer of
the Accounting Department
Of. 3, 49, Timiryazevskaya str., Moscow, 127550.
Phone 8 (499) 976-11-87.

В статье рассмотрены вопросы методики оценки биологических активов по справедливой стоимости, представлен обзор действующих на территории России нормативных правовых актов, регламентирующих методику оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции в момент первоначального признания, в том числе в отрасли птицеводства. Предложены новые методы определения справедливой стоимости живой массы поголовья птицы, прироста живой массы в разрезе групп птицы, справедливой стоимости готовой и побочной продукции. Впервые введена новая учетная категория «справедливая прибыль» и разработан алгоритм ее расчета.

Ключевые слова: биологические активы; биотрансформация; справедливая стоимость; оценка; международные стандарты финансовой отчетности; сельскохозяйственная продукция; рыночная стоимость; себестоимость; птицеводство; основные рынки; расходы.

This article reveals the issues of assessment methods of biological assets at their fair value, provides a review of the current legal acts regulating the procedure of assessment of biological assets and agricultural products at the moment of initial recognition, including in the poultry industry on the territory of Russia. The authors propose new methods of determining the fair value of live weight of poultry population, live weight gain in the context of bird groups, fair value of finished and ancillary products. This article for the first time introduces the new accounting category Fair profit and develops the algorithm of its calculation.

Key words: biological assets; biological transformation; fair value; assessment; International Financial Reporting Standards; agricultural products; market value; prime cost; poultry industry; primary markets; expenses.

В соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство»¹ биологические активы и сельскохозяйственную продукцию, полученную от биологических активов организации, следует оценивать по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, определяемых в момент получения продукции. Проект ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции»² предлагает вычитать также предполагаемые расходы на продажу.

Например, в птицеводстве справедливую стоимость биологических активов (птицы) и продукции, полученной от них (яйца), можно определить по формуле:

$$C_{\text{след}} = P_{\text{с}} - T_{\text{р}} - P_{\text{с}}, \quad (1)$$

где:

$C_{\text{след}}$ – справедливая стоимость биологических активов (1 ц живого веса) или готовой сельскохозяйственной продукции (1 тыс. шт. яиц), руб.;

$P_{\text{с}}$ – рыночная стоимость биологических активов (1 ц живой массы) или готовой сельскохозяйственной продукции (1 тыс. шт. яиц), руб.;

$T_{\text{р}}$ – транспортные расходы на биологические активы (1 ц живого веса) или готовую сельскохозяйственную продукцию (1 тыс. шт. яиц), руб.;

$P_{\text{с}}$ – предполагаемые сбытовые расходы на биологические активы (1 ц живого веса) или готовую сельскохозяйственную продукцию (1 тыс. шт. яиц), руб.

Для определения справедливой стоимости живого веса всего поголовья птицы или всего объема полученной готовой продукции (СВП) можно использовать формулу:

$$\text{СВП} = C_{\text{след}} \times \text{ВП}, \quad (2)$$

где

ВП – валовой живой вес биологических активов (птицы) или готовой сельскохозяйственной продукции, ц или 1 тыс. шт. яиц.

В случае если для какого-либо вида сельскохозяйственной продукции нет информации о рыночных ценах в момент первоначального признания, а себестоимость не отличается надежностью, оценка данного актива (продукции) возможна по равнозначной рыночной стоимости ($P_{\text{рс}}$):

$$P_{\text{рс}} = (\text{МД} + \text{ПЗ}) \times \text{П}, \quad (3)$$

где:

МД – маржинальный доход альтернативной продукции в расчете на 1 тыс. шт. яиц (или 1 голову птицы), руб.;

ПЗ – переменные затраты на выращивание в расчете на один биологический актив или на производство тыс. штук продукции птицеводства (мясо птицы или яйцо), руб.;

П – продуктивность (или яйценоскость) 1 головы птицы (ц).

При наличии нескольких основных рынков для определения справедливой стоимости можно сначала определить среднюю рыночную стоимость:

$$C_{\text{рс}} = (P_{\text{с1}} + P_{\text{с2}} + P_{\text{с3}} + \dots + P_{\text{сn}}) : n, \quad (4)$$

где:

$P_{\text{с1}}, P_{\text{с2}}, P_{\text{с3}} \dots P_{\text{сn}}$ – рыночная стоимость на рынке 1, на рынке 2 и т.д.;

n – количество активных (основных) рынков;

$C_{\text{рс}}$ – средняя рыночная стоимость одного биологического актива или продукции птицеводства (мясо птицы или яйцо) за вычетом транспортных и прочих расходов, руб.

В табл. 1 представлен пример расчета справедливой стоимости на примере крупного птицеводческого холдинга Иркутской области СХОАО «Белореченское».

Таблица 1. Исходные данные для расчета справедливой стоимости готовой продукции (яйцо) СХОАО «Белореченское», 2013 год

Показатели	Сумма
Себестоимость яиц, тыс. руб.*	1 123 739
Количество, шт.*	541 638
Рыночная стоимость за ед., руб.**	4,1
Рыночная стоимость всего, тыс. руб.	2 220 716
Транспортные расходы, тыс. руб.*	102 911
Предполагаемые сбытовые расходы, тыс. руб.*	547 054
Затраты на продажу за ед., руб.	1,2
Справедливая стоимость за ед., руб.	2,9
Справедливая стоимость всего, тыс. руб.	1 570 750
Разница между рыночной и справедливой стоимостью, тыс. руб.	649 966

* Данные годовых отчетов СХОАО «Белореченское» за 2013 год.

** Данные Иркутскстата.

Из табл. 1 видно, что в отчетности сельхозорганизаций справедливая стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции выше себестоимости на величину возможной прибыли.

Если активный рынок сельскохозяйственной продукции отсутствует или недостаточно развит (например, в связи с сезонным характером сельскохозяйственной деятельности), за основу расчета справедливой стоимости биологических активов

¹Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.06.2016).

²Проект ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» размещен на сайте Минсельхоза России (<http://www.mcx.ru/documents/document/show/2638.77.htm>).

и продукции птицеводства авторы предлагают использовать метод дисконтирования денежных потоков по модели Гордона.

Благодаря этой модели можно анализировать и составлять прогноз величины, времени и частоты будущих денежных поступлений. Справедливая стоимость биологических активов и продукции птицеводства (S) определяется по методу дисконтирования следующим образом:

$$S = V_{t+i} : (K - q), \quad (5)$$

где:

V_{t+i} – прогнозируемая выручка от продажи готовой продукции в планируемом периоде, руб.;

K – расчетная ставка дисконтирования, %;

q – средний темп прироста выручки от реализации, %.

Для прогнозирования значения доходов от продаж можно использовать средства статистического анализа, в частности, построение линий тренда, которые позволяют графически отображать тенденции данных и спрогнозировать их изменения в дальнейшем. Регрессионный анализ дает возможность сделать оценку степени связи между переменными, используя порядок вычисления предполагаемого значения переменной из нескольких уже известных величин.

Авторами рассчитаны линии тренда, показывающие прогнозное значение выручки от продажи сельскохозяйственной продукции в СХОАО «Белореченское». Линии тренда построены по точкам скользящего среднего с помощью линейной аппроксимации. Квадрат смешанной корреляции (R-квадрат) показывает приближение значений линии тренда к фактическим данным. Чем ближе значение R в квадрате к 1, тем больше линия тренда соответствует действительности.

Прогнозируемая величина выручки от продаж сельскохозяйственной продукции в СХОАО «Белореченское» в 2014 году составит 1 988 657 тыс. руб.

Ставка дисконтирования (P) определяется следующим образом:

$$P = K - q, \quad (6)$$

$$K = G + O, \quad (7)$$

где:

G – безрисковая ставка дохода на капитал;

O – надбавка за оценку альтернативных издержек.

Ставка дисконтирования рассчитывается с определенными допущениями: безрисковой ставкой (G) в расчетах является ставка рефинансирования Банка России, которая в 2013 году составляла 8,25%.

Надбавка за оценку альтернативных издержек берется в зависимости от объема производства и находится в обратной зависимости от этого объема. В международной практике она варьируется от 0 до 6.

Если оцениваемая организация отличается большим объемом производства по сравнению с другими организациями, она может иметь больший доход

в будущем. Тогда для этой организации требуется менее высокая надбавка за оценку альтернативных издержек. Надбавка за оценку альтернативных издержек за объем производства в СХОАО «Белореченское» определена в размере 1,9.

Темп роста выручки, определенный путем ретроспективного анализа и построения динамического ряда, в СХОАО «Белореченское» составил 0,63.

Фактическая себестоимость проданной птицеводческой продукции в СХОАО «Белореченское» в 2013 году составила 1 123 739 тыс. руб. Справедливая стоимость проданной продукции в 2013 году, рассчитанная по модели Гордона, составляет 1 470 357 тыс. руб. Видно, что справедливая стоимость составляет большую величину, нежели себестоимость (на 346 618 тыс. руб.).

Следовательно, здесь, как и в предыдущем расчете, мы видим, что отечественная отчетность занижает стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции на величину возможной прибыли.

Применение метода дисконтирования по модели Гордона усложняется нестабильным уровнем инфляции в России, что создает проблемы в определении адекватной процентной ставки. Однако на сегодняшний день отсутствуют методики расчета справедливой стоимости, которые бы использовались как альтернативные.

Многие отечественные специалисты в своих работах предлагают различные методики расчета справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции и биоактивов. Однако, как показали наши исследования, эти методы определения справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции в полной мере не отвечают положениям МСФО 41 и требованиям надежности, объективности, научности.

Для сельскохозяйственных организаций, в частности, птицеводческих организаций, важное значение имеют вопросы применения на практике положений МСФО 41 «Сельское хозяйство» в бухгалтерском учете и отчетности с целью принятия обоснованных экономических решений. Так, справедливая стоимость способна сигнализировать о целесообразности производства того или иного продукта или биологического актива и представляет информацию руководству относительно оптимизации и реструктуризации производства.

Согласно МСФО 41, «сельскохозяйственная деятельность – это управление биотрансформацией и сбором биологических активов...», что свидетельствует о пользе управленческого учета. Но финансовый учет носит исторический характер, то есть управленческие решения можно принимать только в следующем производственном цикле. Особенно это касается событий, когда справедливую стоимость определить достоверно невозможно.

Тогда для управления биотрансформацией биологических активов в оперативном режиме в процессе производственного цикла необходимо использовать

систему управленческого учета. Более того, если дать содержательное определение справедливой стоимости, можно вообще избежать иррациональных производственных процессов. До начала производственного процесса будет известно, что производить и по каким ценам это делать целесообразно.

Кроме того, при измерении справедливой стоимости в разрезе управленческого учета сразу можно соотнести стоимость и затраты, источники покрытия затрат организации, взаимосвязь затрат, себестоимости, расходов и прибыли организации в соответствии с оценкой по справедливой стоимости, что является актуальным.

Некоторые ученые считают целесообразным раскрытие сущности справедливой стоимости проводить на базе японских методов управления и калькулирования себестоимости «таргет-костинг» и «кайзен-костинг». Однако эти концепции не получили распространения и применения в России, поскольку, на наш взгляд, противоречат допущениям отечественного бухгалтерского учета, ставят под сомнение особенности формирования себестоимости в разных отраслях, не учитывают в должной мере технологию производства в каждой конкретной сфере. Также в них нет объективности в условиях инфляции и (или) экономического кризиса.

Основываясь на изложенном, приходим к выводу, что в настоящее время нет четкой общепринятой методики, позволяющей определить справедливую стоимость, а исследованные методы и порядок недостаточно удовлетворяют критериям этой стоимости. Поэтому для российских сельскохозяйственных организаций финансовые результаты, как результаты биотрансформации биологических активов, достоверно определить весьма затруднительно. Следовательно, необходимо разработать и усовершенствовать методы оценки активов организаций по справедливой стоимости с целью формирования адекватной финансовой отчетности и «реального» финансового результата.

В МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости»³ и МСФО 41 описываются общие подходы к оценке активов по справедливой стоимости, на основании которых организации самостоятельно должны разработать свою методику расчета справедливой стоимости. Однако сельскохозяйственные организации имеют определенную специфику деятельности, что также необходимо учитывать при оценке их активов (биологических активов и сельскохозяйственной продукции).

Как было отмечено выше, справедливая стоимость является разницей между рыночной стоимостью актива и расходами на продажу, которые

относятся непосредственно на выбытие актива. Согласно методическим рекомендациям⁴, из стоимости сельскохозяйственной продукции в птицеводстве вычитается стоимость побочной продукции (пух, перо, помет и т.д.). Соответственно, формулу определения справедливой стоимости можно представить следующим образом:

$$CC = PC - RP, \quad (8)$$

$$CC = PC - RP - СПП, \quad (9)$$

где:

СС – справедливая стоимость актива;

РС – рыночная стоимость;

РП – расходы на продажу;

СПП – стоимость побочной продукции.

В рамках этого подхода рыночную стоимость 1 ц живого веса биологического актива (птицы) и продукции птицеводства (1 тыс. шт. яиц) можно представить так:

а) рыночная стоимость (РСа) 1 ц живого веса данной группы птиц:

$$PCa = \Phi Ca \times (1 + KPa), \quad (10)$$

где:

ΦСа – фактическая себестоимость 1 ц живой массы птицы данной группы, руб.;

КРа – средний коэффициент рентабельности (доходности) при продаже мяса птицы в живой массе на рынке;

б) рыночная стоимость (РСя) 1000 шт. яиц:

$$PCя = \Phi Cя \times (1 + KCя), \quad (11)$$

где:

ΦСя – фактическая себестоимость 1 тыс. шт. яиц, руб.;

КРя – средний коэффициент рентабельности (доходности) при продаже яиц на рынке.

Расходы на продажу можно разделить на предполагаемые сбытовые расходы и транспортные расходы, так как транспортные расходы в затраты по сделке не включаются (МСФО 13):

$$RP = TPв + ПСР, \quad (12)$$

$$CC = PC - (TP + ПСР), \quad (13)$$

где:

ТРв – транспортные расходы (внешние);

ПСР – предполагаемые сбытовые расходы.

Из этого следует, что справедливую стоимость актива можно определить затратно-доходным подходом, а формулу расчета справедливой стоимости актива можно представить так:

$$CC = \Phi Ca \times (1 + KPa) - TPв - ПСР. \quad (14)$$

Существенным недостатком фактической оценки является то, что животные разной продуктивности и разного возраста оцениваются единообразно.

³Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 26.08.2015).

⁴Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях утверждены приказом Минсельхоза России от 06.06.2003 № 792.

Несомненным достоинством оценки по себестоимости является ее точность и документальное подтверждение, но она не дает объективной информации о стоимости животных на текущую отчетную дату.

В связи со спецификой отрасли птицеводства и ее технологическими особенностями считаю, что необходимо определять справедливую стоимость готовой сельскохозяйственной продукции, прироста живой массы и живой массы птицы по технологическим группам.

1. Справедливая стоимость 1000 шт. товарных (пищевых) яиц (ССпя):

$$ССпя = ФСпя \times (1 + КНпя) - ТРв - ПСР, \quad (15)$$

где:

ФСпя – фактическая полная производственная себестоимость 1000 шт. товарных (пищевых) яиц, руб.;

КНпя – средний коэффициент наценки (надбавки) при продаже пищевых яиц на рынке;

ТРв, ПСР – соответственно транспортные внешние и предполагаемые сбытовые расходы в расчете на 1000 шт. пищевых яиц, руб.

2. Справедливая стоимость племенных яиц (ССпл):

$$ССпл = ФСпл \times (1 + КНпл) - ТРв - ПСР, \quad (16)$$

где:

ФСпл – фактическая полная производственная себестоимость 1000 шт. племенных яиц, руб.;

КНпл – средний коэффициент наценки (надбавки) при продаже племенных яиц на рынке;

ТРв, ПСР – соответственно транспортные внешние и предполагаемые сбытовые расходы в расчете на 1000 шт. племенных яиц, руб.

3. Справедливая стоимость 1000 шт. суточных цыплят (ССсц):

$$ССсц = (Сия + ФЗИ) \times (1 + КНсц) - ТРв - ПСР, \quad (17)$$

где:

Сия – стоимость инкубационных яиц для выведения 1000 шт. суточных цыплят, руб.;

ФЗИ – фактические затраты на инкубацию яиц для выведения 1000 шт. суточных цыплят за вычетом стоимости побочной продукции, руб.;

КНсц – средний коэффициент наценки (надбавки) при продаже суточных цыплят на рынке;

ТРв, ПСР – соответственно транспортные внешние и предполагаемые сбытовые расходы в расчете на 1000 шт. суточных цыплят, руб.

4. Справедливая стоимость 1 ц прироста живой массы птиц данной группы (ССпжм):

$$ССпжм = ФСпжм \times (1 + КНмжв) - ТРв - ПСР, \quad (18)$$

где:

ФСпжм – фактическая полная производственная себестоимость 1 ц прироста живой массы птицы данной группы, руб.;

КНмжв – средний коэффициент наценки (надбавки) при продаже мяса данной группы птицы в живой массе на рынке;

ТРв, ПСР – соответственно транспортные внешние и предполагаемые сбытовые расходы в расчете на 1 ц живой массы птицы, руб.

5. Справедливая стоимость 1 ц живой массы птицы данной группы (ССжм):

$$ССжм = ФСжм \times (1 + КНмжв) - ТРв - ПСР, \quad (19)$$

где:

ФСжм – фактическая полная производственная себестоимость 1 ц живой массы птицы данной группы, руб.

Другие обозначения имеют такие же значения, что и в предыдущей формуле.

6. Справедливая стоимость 1 ц мяса птицы данной группы (ССмп):

$$ССмп = ФСмп \times (1 + КНмп) - ТРв - ПСР, \quad (20)$$

где:

ФСмп – фактическая полная производственная себестоимость 1 ц мяса птицы в убойном весе, руб.;

КНмп – средний коэффициент наценки (надбавки) при продаже мяса птицы в убойном весе на рынке;

ТРв, ПСР – соответственно транспортные внешние и предполагаемые сбытовые расходы в расчете на 1 ц мяса птицы в убойном весе, руб.

7. Справедливая стоимость всего поголовья биологических активов (птицы данной группы) (ССба):

$$ССба = ССжм \times ВЖМ, \quad (21)$$

где:

ВЖМ – валовой объем живой массы птицы данной группы, ц.

Таким образом, с точки зрения таких требований бухгалтерского учета, как сопоставимость, объективность, достоверность, справедливая стоимость биологических активов и готовой продукции птицеводства, рассчитанная на базе себестоимости и коэффициента наценки (надбавки) соответствующих видов продукции, является более обоснованной и предпочтительной для формирования конечных финансовых результатов. Здесь можно сделать вывод о том, что при оценке биологических активов и готовой продукции по справедливой стоимости, рассчитанной по предлагаемым выше способам, получим справедливый доход от биотрансформации биологических активов.

Справедливым расходом при этом можно будет считать фактическую полную производственную себестоимость (полные производственные затраты на производство) валовой продукции (яиц, суточных цыплят, прироста живой массы птиц, мяса в убойном весе).

При этом с точки зрения справедливой себестоимости продукции, необходимо при калькулировании данного показателя в птицеводстве из всех полных производственных затрат исключить стоимость побочной продукции в оценке по цене возможного ее использования (продажи, на удобрения, переработки и т.д.). В данном случае цена возможного использования побочной продукции будет представлять ее справедливую стоимость, так как обусловлена экономической или хозяйственной полезностью данной продукции.

Побочная сельхозпродукция (пух, перо, помет и т.п.) при условии отсутствия активного рынка и, следовательно, рыночных цен может быть оценена по нормативным расходам на сбор, транспортировку, а также другим расходам, связанным с заготовкой этой продукции:

$$СС_{пп} = (P_c + P_o + P_p), \quad (22)$$

где:

СС_{пп} – справедливая стоимость побочной продукции;

P_c – расходы на сбор;

TP – транспортные расходы;

P_o – расходы на обработку;

P_p – расходы прочие.

Считаю также, что в организациях птицеводства целесообразно из себестоимости производства продукции исключать внутренние транспортные расходы, так как они искажают справедливую стоимость активов и сельхозпродукции, влияют на справедливость формирования показателя себестоимости и справедливого дохода от биотрансформации биологических активов.

Учитывая, что справедливая стоимость не включает внешние транспортные расходы, то, чтобы добиться справедливой себестоимости продукции, необходимо из производственных затрат при калькулировании вычесть внутренние транспортные расходы. Например, при калькулировании себестоимости 1000 шт. товарных яиц (ФС_{пя}):

$$ФС_{пя} = (ПФЗ_{пя} - ВТР - СС_{пп}) : ВСЯ, \quad (23)$$

где:

ПФЗ_{пя} – полные фактические затраты на производство пищевых яиц, руб.;

ВТР – внутренние транспортные расходы на перевозку пищевых яиц, руб.;

ВСЯ – валовой сбор яиц, тыс. шт.

На наш взгляд, в целях формирования реальной и достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности и эффективного управления организацией, стоит определять ожидаемые (потенциальные) финансовые результаты (доходы, расходы, прибыли, убытки). Поэтому доходы и расходы, которые образуются при первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции в оценке по справедливой стоимости за вычетом расходов

на продажу, следует учитывать как потенциальные доходы и фактические расходы за период, в котором они имели место.

Такие доходы, расходы, прибыли и убытки являются реальными и справедливыми для каждой организации. А прибыль, как важнейший показатель финансовых результатов, ради которого организации осуществляют свою деятельность, обязательно должна быть справедливой и достоверной.

Отражения справедливой прибыли можно добиться в рамках сближения с принципами МСФО, применяя справедливую оценку активов, что в полной мере удовлетворяет требования постиндустриального общества.

Алгоритм определения совокупной (ожидаемой) справедливой прибыли и итогового финансового результата включает несколько этапов, каждый из которых является самостоятельным элементом. Внутри каждого этапа организация самостоятельно решает соответствующие задачи, исходя из целей управления (рис. 1).

При определении справедливой прибыли важным является правильное определение доходов и расходов, которые также должны быть справедливыми (рис. 2).

Справедливыми доходами от сельскохозяйственной деятельности являются доходы, которые складываются из суммы изменения справедливой стоимости биологических активов и справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции на момент их признания в бухгалтерском учете.

Справедливые расходы от сельскохозяйственной деятельности складываются из стоимости использованных материально-производственных запасов, расходов на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизации и прочих расходов от обычной деятельности в отчетном периоде за минусом внутренних транспортных расходов, а также других расходов, не связанных с биотрансформацией биологических активов.

Определение данного показателя является необходимым для управления затратами, их снижения, планирования и контроля издержек в соответствии с рыночными реалиями. Эта методика направлена на повышение эффективности деятельности организации и имеет задачу – достижение справедливой себестоимости и справедливых финансовых результатов.

Таким образом, справедливая прибыль (СП) определяется как разница между справедливой стоимостью (СП) и справедливыми затратами (СЗ):

$$СП = СС - СЗ. \quad (24)$$

Делением справедливой прибыли на количество продукции (например, справедливой прибыли при производстве пищевых яиц на их количество) определяется справедливая прибыль на единицу продукции.

Для получения справедливой себестоимости продукции, кроме выше приведенных рекомендаций, необходимо более обоснованно распределять постоянные затраты на объекты учета и калькуляции.

Рис. 1. Алгоритм формирования финансовых результатов от биотрансформации биологических активов

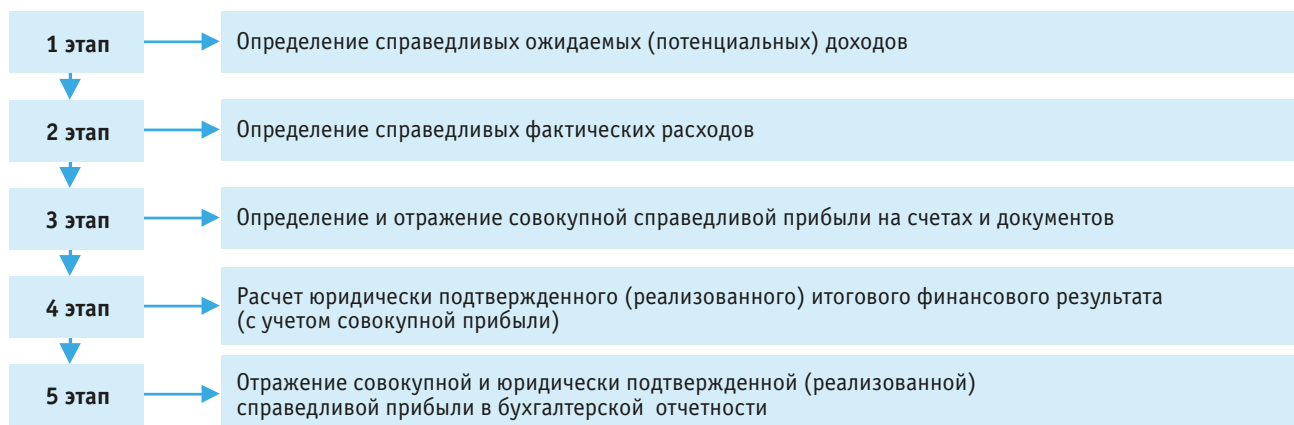


Рис. 2. Показатели, формирующие справедливую прибыль



При этом считаем более обоснованным метод распределения постоянных затрат пропорционально маргинальному доходу.

Так, для рентабельной в целом организации справедливо следующее равенство:

$$\sum_{i=1}^m V_i = \sum_{i=1}^m Z_i + \sum_{i=1}^m Q_i, \quad (25)$$

где:

V_i – выручка от реализации i -го вида продукции в количестве n_i ;

Z_i – суммарные затраты на производство продукции в количестве n_i ;

Q_i – сумма прибыли (убытков) от производства и реализации продукции в количестве n_i , (где i принимает значения от 1 до m – бесконечное число).

Составляющие формулы (25) можно разложить следующим образом:

$$V_i = n_i \cdot C_i, \quad i = \overline{1, m}, \quad (26)$$

$$Z_i = Z_c + Z_v \cdot n_i, \quad i = \overline{1, m}, \quad (27)$$

$$Q_i = P_i \cdot n_i, \quad i = \overline{1, m}, \quad (28)$$

где:

Z_c – сумма постоянных затрат, которая относится на себестоимость всего количества i -го вида продукции;

Z_v – удельные переменные затраты;
 P_i – удельная прибыль или убыток;
 C_i – цена одной единицы продукции.

Переменные затраты – затраты, абсолютная величина которых находится в прямой зависимости от уровня (объема) производства продукции. Постоянные затраты – затраты, абсолютная величина которых не зависит от изменения объема производства продукции. Удельными показателями являются конкретные величины, связанные с одной единицей проданного товара.

Таким образом, основное уравнение (25) можно представить так:

$$\sum_{i=1}^m C_i n_i = \sum_{i=1}^m (Z_c + Z_v \cdot n_i) + \sum_{i=1}^m P_i n_i, \quad (29)$$

Сумма постоянных затрат по видам продукции всегда равна общей величине, отраженной в отчетности, вне зависимости от того, каким способом постоянные затраты распределяются по видам продукции:

$$\sum_{i=1}^m Z_c = Z_c. \quad (30)$$

Согласно формуле расчета себестоимости, переменные расходы $Z_v n_i$ являются нормативными и документально подтвержденными и определяются однозначно. На величину постоянных затрат Z_c

влияет способ их распределения. Таким образом, в зависимости от способа распределения затраты будут разными и будут активно влиять на величину себестоимости и тем самым на величину прибыли.

При условии, что цена единицы продукции зависит от конъюнктуры рынка, можно вывести уравнение, связывающее ее с затратами и прибылью (убытком):

$$Ц_i = \frac{Zc_i}{n_i} + Zv_i + P_i, \quad i = \overline{1, m}, \quad (31)$$

В формуле (31) предполагается, что величина P_i может быть положительной, если цена превосходит затраты, отрицательной – в обратном случае, и равной нулю – при равенстве цены и себестоимости.

Из формулы (31) следует:

$$Ц_i - Zv_i = \frac{Zc_i}{n_i} + P_i, \quad i = \overline{1, m}, \quad (32)$$

Формула (32) показывает, что при

$$Ц_i - Zv_i \geq \frac{Zc_i}{n_i} \quad (33)$$

величина P_i будет неотрицательной. Однако формула (32) содержит только одну величину, которой можно управлять, – это Zc_i . Таким образом, величиной прибыли или убытка можно управлять при соответствующем подборе величины постоянных затрат.

Разницу между выручкой за единицу и переменными затратами на единицу представляет маржинальный доход.

Если предприятие рентабельно и удельный маржинальный доход по всем видам продукции неотрицателен, то за счет надлежащего перераспределения постоянных затрат можно добиться безубыточности по всем видам продукции:

$$Ц_i - Zv_i \geq 0, \quad i = \overline{1, m}, \quad (34)$$

Формулу (32) умножим на количество n_i , получается:

$$Ц_i n_i = Zc_i + Zv_i n_i + P_i n_i, \quad i = \overline{1, m}, \quad (34)$$

Просуммировав уравнение (35) по индексу i , приходим к формуле (29), что и требовалось доказать.

Если предприятие в целом рентабельно и величина удельного маржинального дохода по всем видам продукции неотрицательна, то распределение постоянных затрат пропорционально маржинальному доходу приводит к безубыточности всех видов выпускаемой продукции.

Достоверность этого утверждения подтверждается следующими расчетами.

Коэффициенты пропорциональности c_i , согласно условиям теоремы, рассчитываются так:

$$c_i = \frac{Ц_i n_i - Zv_i n_i}{\sum_{i=1}^m (Ц_i n_i - Zv_i n_i)}, \quad i = \overline{1, m}, \quad (37)$$

Размер постоянных затрат составит:

$$Zc_i = c_i Z_n \frac{n_i (Ц_i - Zv_i) Z_c}{\sum_{i=1}^m (Ц_i n_i - Zv_i n_i)}, \quad i = \overline{1, m}, \quad (37)$$

Если формулу (37) подставить в (31), после сокращения на n_i получится:

$$Ц_i = (Ц_i - Zv_i) \frac{Z_c}{\sum_{i=1}^m (Ц_i n_i - Zv_i n_i)} + Zv_i + P_i, \quad i = \overline{1, m}, \quad (38)$$

$$(Ц_i - Zv_i) - (Ц_i - Zv_i) \frac{Z_c}{\sum_{i=1}^m (Ц_i n_i - Zv_i n_i)} = P_i, \quad i = \overline{1, m}, \quad (39)$$

Если производство организации в целом рентабельно, то справедливо уравнение (29), из которого вытекает, что знаменатель дроби второго слагаемого из формулы (39) не меньше его числителя. Из формулы (29) имеем:

$$\sum_{i=1}^m (Ц_i n_i - Zv_i n_i) = \sum_{i=1}^m Zc_i + \sum_{i=1}^n P_i n_i, \quad (40)$$

Преобразуем:

$$\sum_{i=1}^m (Ц_i n_i - Zv_i n_i) = Z_c + \sum_{i=1}^n P_i n_i, \quad (41)$$

Согласно условию теоремы:

$$\sum_{i=1}^m P_i n_i \geq 0, \quad (42)$$

Соответственно, приходим к следующему выводу:

$$\sum_{i=1}^m (Ц_i n_i - Zv_i n_i) \geq Z_c, \quad (43)$$

И, следовательно:

$$\frac{Z_c}{\sum_{i=1}^m (Ц_i n_i - Zv_i n_i)} \leq 1, \quad (44)$$

Учитывая (44), нужно заметить, что в уравнении (39) величина удельной прибыли никогда не будет отрицательной.

Таким образом, определение справедливой себестоимости путем распределения постоянных затрат по видам продукции пропорционально маржинальному доходу на рентабельном в целом предприятии, имеющем неотрицательную величину удельного маржинального дохода по всем видам продукции, не может привести к убыточности ни по одному из производимых видов продукции.

Рассчитаем справедливую себестоимость на примере СХОАО «Белореченское». Данная организация производит куриные яйца разных категорий, показатели по их производству и способы распределения постоянных затрат, влияющие на формирование прибыли, представлены в табл. 2.

Таблица 2. Способы распределения постоянных затрат на производство яиц, исключаяющие «виртуальную» убыточность и влияющие на формирование прибыли

Показатель	Яйцо высшей категории	Яйцо 1-й категории	Яйцо 2-й категории	Яйцо 3-й категории	Итого
Затраты переменные (Zv), тыс. руб.	128 566,2	192 849,3	192 849,3	128 566,2	642 831
Затраты постоянные, (Zc), тыс. руб.	190 216,8	285 325,2	285 325,2	190 216,8	951 084
Количество (n), шт.	111 902	167 854	167 854	111 902	559 512
Цена (Ц), руб.	3,10	2,86	2,79	2,70	2,86
1. Распределение постоянных затрат пропорционально переменным затратам					
Коэффициент пропорциональности (с).	0,15	0,35	0,35	0,15	1,00
Затраты постоянные в соотв. с коэф. (Zc), тыс. руб.	146 320,62	329 221,38	329 221,38	146 320,62	951 084,00
Себестоимость (S), тыс. руб.	274 886,82	522 070,68	522 070,68	274 886,82	1 593 915,00
Выручка (V), тыс. руб.	346 897,44	480 061,30	468 311,54	302 136,48	1 597 406,76
Прибыль (Q), тыс. руб.	72 010,62	-42 009,39	-53 759,14	27 249,66	3 491,76
2. Распределение постоянных затрат пропорционально выручке					
Коэффициент пропорциональности (с).	0,22	0,30	0,29	0,19	1
Затраты постоянные в соотв. с коэф. (Zc), тыс. руб.	206 540,13	285 824,89	278 829,18	179 889,79	951 084
Себестоимость (S), тыс. руб.	335 106,33	478 674,19	471 678,48	308 455,99	1 593 915
Выручка (V), тыс. руб.	346 897,44	480 061,30	468 311,54	302 136,48	1 597 406,76
Прибыль (Q), тыс. руб.	11 791,11	1 387,10	-3 366,94	-6 319,51	3 491,76
3. Распределение постоянных затрат пропорционально маржинальному доходу					
Маржинальный доход (MD), тыс. руб.	218 331,24	287 212,00	275 462,24	173 570,28	954 575,76
Коэффициент пропорциональности (с)	0,23	0,30	0,29	0,18	1,00
Затраты постоянные в соотв. с коэф. (Zc), тыс. руб.	217 532,60	286 161,40	274 454,63	172 935,37	951 084,00
Себестоимость (S), тыс. руб.	346 098,80	479 010,70	467 303,93	301 501,57	1 593 915,00
Выручка (V), тыс. руб.	346 897,44	480 061,30	468 311,54	302 136,48	1 597 406,76
Прибыль (Q), тыс. руб.	798,64	1 050,60	1 007,62	634,91	3 491,76

Как видно из табл. 2, при распределении постоянных затрат пропорционально переменным затратам, суммарная прибыль (Q) равна:

$$Q = Q1 + Q2 + Q3 + Q4 = 72\,010,62 - 42\,009,39 - 53\,759,14 + 27\,249,66 = 3\,491,76 \text{ тыс. руб.}$$

Это означает, что предприятие в целом рентабельно, хотя яйца 1-й и 2-й категории оказались убыточными в данном периоде.

Исходя из табл. 2, при способе распределения постоянных расходов пропорционально выручке появилась виртуальная убыточность по яйцам 2-ой и 3-ей категории, но суммарная прибыль (Q) осталась неизменной:

$$Q = Q1 + Q2 + Q3 + Q4 = 1\,179,11 + 1\,387,10 - 3\,366,94 - 6\,319,51 = 3\,491,76 \text{ тыс. руб.}$$

За счет распределения постоянных затрат пропорционально маржинальному доходу (MD) достигается избавление от «виртуальной» убыточности:

$$Q = Q1 + Q2 + Q3 + Q4 = 798,64 + 1\,050,60 + 1\,007,62 + 634,91 = 3\,491,76 \text{ тыс. руб.}$$

При данном методе распределения постоянных затрат соблюдены условия отсутствия виртуальной убыточности, то есть удельный маржинальный доход (УМД) по каждому виду продукции неотрицателен (УМД1 = 3,1 - 1,15 = 1,95; УМД2 = 2,86 - 1,15 = 1,71; УМД3 = 2,79 - 1,15 = 1,64; УМД4 = 2,7 - 1,15 = 1,55), и организация СХОАО «Белореченское» в целом рентабельна (итоговая прибыль равна 3 491,76 тыс. руб.).

Показатель «справедливая себестоимость» дает возможность для управления и контроля затратами, способствуя повышению эффективности деятельности организации.

Таким образом, сформировав справедливую себестоимость и рассчитав максимально приближенную к реальности справедливую стоимость активов, а также оценив результаты деятельности в виде возможной прибыли, мы получим детализированный

показатель прибыли по каждому биологическому активу и продукции. Благодаря этому можно судить о степени полезности и целесообразности их производства.

Преимуществом методологии расчета справедливой стоимости активов и сельскохозяйственной продукции на базе систем управленческого учета затрат является то, что информацию о справедливой стоимости из этих систем можно будет получить в любой момент времени, что невозможно сделать в системе финансового учета.

Справедливая стоимость готовой продукции, рассчитанная в системе управленческого учета, имеет явные преимущества в сравнении с ее формированием в системе бухгалтерского финансового учета и позволяет:

- давать объективное представление о результатах деятельности организации;
- унифицировать методологию определения справедливой стоимости для разных видов биологических активов;
- сигнализировать о целесообразности производства того или иного продукта;
- информировать о возможной оптимизации и реструктуризации производства;
- повысить точность прогнозов бизнес-процессов, бюджетов и смет;
- отражать текущую конъюнктуру цен сельскохозяйственной продукции;
- соотносить стоимость и затраты, затраты и прибыль;
- учитывать инфляционные процессы в экономике;
- эффективно управлять биотрансформацией биологических активов;
- отражать степень полезности оцениваемого имущества;
- учитывать фактор зональности в зависимости от рынков сбыта;


Библиографический список

1. Хоружий Л.И., Дейч У.Ю., Джикия К.А. Рационализация бухгалтерского учета финансовых результатов в птицеводческих организациях // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2016. – № 3. – С. 65-78.
2. Хоружий Л.И., Джикия К.А., Хоружий В.И. Биотрансформация и учет биологических активов по справедливой стоимости в пчеловодстве // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 2. – С. 36-43.
3. Хоружий Л.И., Дейч У.Ю. Развитие методики отражения на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности операций по формированию финансовых результатов от биотрансформации биологических активов птицеводства // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2015. – № 12. – С. 69-78.
4. Хоружий Л.И., Гасанов М.Ю. Проблемы оценки биологических активов по международным стандартам // Economics. – 2015. №5(6). С. 28-32.
5. Хоружий Л.И. Оценка справедливой стоимости биологических активов и результатов их биотрансформации // Облік и фінанси. 2013. № 1(59). С. 56-60.

- повысить объективность и достоверность бухгалтерской отчетности.

В заключение нужно сказать, что в современных условиях преобразования бухгалтерского учета и приведения его в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности необходимо совершенствовать бухгалтерский учет финансовых результатов птицеводческих организаций в соответствии с требованиями инновационной (постиндустриальной) экономики, в которой преобладают высокопроизводительная промышленность, индустрия знаний, высокая доля высококачественных и инновационных услуг и т.д.

Оценка биологических активов по справедливой стоимости и отражение результатов биотрансформации биоресурсов в бухгалтерском учете и финансовой отчетности позволяют объективно оценивать финансовое состояние организации, ее платежеспособность, обеспеченность производственным потенциалом, результаты сельскохозяйственной деятельности (доходы, расходы, прибыль, убыток) за каждый отчетный период. Таким образом, появляются новые условия для эффективного управления и более обоснованного анализа потенциальных возможностей деятельности сельскохозяйственных организаций во временном и пространственном аспектах (в статике и динамике).

Основываясь на проведенных расчетах, информационной базой для вышеперечисленных критериев является бухгалтерский финансовый и управленческий учет, который посредством автоматизации и детализированной аналитики позволит сделать справедливую стоимость объективной, с максимально точным прогнозом. Стоимость актива будет сформирована с учетом полезности и целесообразности (выращивания или производства). Такая аналитическая работа является обязательным условием и может проводиться на базе управленческого учета. 

References

1. Khoruzhiy L.I., Deich U.J., Dzhikiya K.A. Streamlining of accounting of financial results in the poultry organizations. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2016, no. 3, pp. 65-78 (in Russ.).
2. Khoruzhiy L.I., Dzhikiya K.A., Khoruzhiy V.I. Biological transformation and accounting of biological assets at the fair value in the apiculture. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2016, no. 2, pp. 36-43 (in Russ.).
3. Khoruzhiy L.I., Deich U.J. The development of the technique of reflecting in the accounts and accounting of operations on formation of financial results from biotransformation of biological assets poultry. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2015, no. 12, pp. 69-78 (in Russ.).
4. Khoruzhiy L.I., Gasanov M.J. The problem of evaluating the biological assets according to international standards. *Economics*, 2015, no. 5(6), pp. 28-32 (in Russ.).
5. Khoruzhiy L.I. The fair value of biological assets and the results of their biotransformation. *Accounting and Finance*, 2013, no. 1(59), pp. 56-60 (in Russ.).

УДК 657(075)+33

Учетно-аналитическое обеспечение экономической безопасности хозяйствующего субъекта

Accounting and analytical support of the business entity's economic security

Российский государственный аграрный университет –
МСХА им. К.А. Тимирязева, Россия, Москва

Людмила Ивановна Хоружий

докт. экон. наук, профессор, проректор
по экономической работе
e-mail: 07@timacad.ru

Юрий Николаевич Катков

канд. экон. наук, доцент кафедры
экономического анализа и аудита
e-mail: KUN95@yandex.ru
127550, г. Москва, ул. Тимирязевская, д. 49, каб. 3.
Тел. 8 (499) 976-11-87.

Russian State Agrarian University – Moscow
Timiryazev Agricultural Academy, Russia, Moscow

Liudmila Khoruzhiy

Doctor of Economics, Professor,
Pro-rector on Economic Work
e-mail: 07@timacad.ru

Jury Katkov

PhD in Economics, Associate Professor of the
Economic Analysis and Audit Department
e-mail: KUN95@yandex.ru
Of. 3, 49, Timiryazevskaya str., Moscow, 127550.
Phone 8 (499) 976-11-87.

В статье раскрыты характеристики экономической безопасности хозяйствующего субъекта. Представлены группы индикаторов (показателей), посредством которых можно оценить экономическую безопасность организации. Разработан и описан механизм формирования купола экономической безопасности организации.

Ключевые слова: управленческий учет; всеобщее управление качеством; индекс истинных сбережений; экономическая безопасность; рентабельность управления; добавленная стоимость; социальные инвестиции; устойчивое развитие.

В условиях нестабильных экономических отношений, когда на организации воздействует множество внешних и внутренних факторов, очень важно уделять внимание формированию системы экономической безопасности хозяйствующего субъекта. В системе экономической безопасности,

This article reveals characteristics of the business entity's economic security. Groups of indicators (factors) to estimate economic security of the organization are provided. The mechanism to form the dome of economic security of the organization is developed and described.

Key words: management accounting; total quality control; index of true life savings; economic security; profitability of management; added value; social investments; sustainable development.

которая является многоуровневой, можно выделить три основных уровня [7]:

- индивида;
- организации (хозяйствующего субъекта);
- страны;
- мировой экономической системы.

В рамках данной статьи мы будем исследовать экономическую безопасность хозяйствующего субъекта.

Единая точка зрения по определению экономической безопасности организации в настоящее время отсутствует. Теоретические, инструментальные и методологические аспекты данной научной сферы находятся в фазе становления. Поэтому мы выделим характеристики, при которых, по нашему мнению, организация будет содержать в себе систему экономической безопасности:

- эффективное использование ресурсов и имеющихся потенциалов организации (производственного, организационно-технического, финансово-экономического, социального);
- способность адекватно реагировать и предотвращать внешние и внутренние угрозы, возникающие в хозяйственной деятельности организации;
- обеспечение долгосрочного функционирования организации с дальнейшим устойчивым развитием;
- содержание в структуре организации системы защитных механизмов от опасностей и угроз;
- способность достигать поставленных в организации целей и задач.

Система экономической безопасности должна носить комплексный характер и включать в себя организацию экономических, правовых и технических мероприятий, что в конечном счете способствует предотвращению экономических потерь [9].

Состояние безопасности организации можно определить через соответствующие критерии и показатели (индикаторы), которые, с одной стороны, сигнализируют о зоне безопасной деятельности организации, а с другой – о развитии опасности вследствие реализации и угрозы.

В области определения показателей, которые могли бы характеризовать экономическую безопасность организации, в настоящее время достаточно мало разработок и предложений. Одну из самых глубоких научных работ в этом направлении проделала Н.Н. Карзаева. Для решения этой проблемы она предлагает четыре группы показателей (финансовые, экономические, маркетинговые и социальные), которые, по ее мнению, способны отразить экономический и социальный уровень организации, финансовое состояние и положение на рынке [2].

Мы полностью согласны с научным мнением Н.Н. Карзаевой. Однако хотели бы дополнить данные группы и обосновать эти дополнения (табл. 1).

Группу экономических индикаторов, по нашему мнению, необходимо дополнить показателем «созданная добавленная стоимость», представляющим собой созданную самой организацией часть стоимости товара (услуги), на которую возрастает стоимость товара (услуги) в производственном процессе. Иными словами, эта добавленная стоимость представляет собой разность между выручкой и закупленными товарами и услугами у других организаций. Данный показатель широко используется для определения экономической

безопасности организации и является базовым для расчета некоторых показателей в других группах.

Чтобы организация функционировала с устойчивым развитием и обеспечивалась ее экономическая безопасность, необходимо ввести в группу социальных индикаторов дополнительный показатель – «величина социальных инвестиций», который будет определяться как процент от созданной добавленной стоимости.

В настоящее время для того, чтобы компенсировать активное использование природных ресурсов, в любой стране необходимо особое внимание уделять развитию экологического и человеческого потенциала. Для этого мы добавляем группу экологических индикаторов. В качестве ключевого показателя в этой группе нами предлагается использовать индекс истинных сбережений. Также в группу входят показатели, необходимые как для анализа экологического состояния, так и для непосредственного расчета предложенного индекса.

Индекс истинных сбережений организации используется при реализации политики устойчивого развития. На основе данного индекса разрабатываются мероприятия и корректируются направления деятельности по достижению устойчивого развития. Если организация идет по пути устойчивого развития, значит в ней обеспечивается экономическая безопасность.

По нашей методике индекс истинных сбережений организации (ИИСО) будет определяться следующим образом:

$$\text{ИИСО} = \text{СДС} - \text{ОПА} - \text{ИПР} - \text{УЗС}, \quad (1)$$

где:

СДС – созданная добавленная стоимость;

ОПА – величина обесценения производственных активов;

ИПР – величина истощения природных ресурсов;

УЗС – величина ущерба от загрязнения окружающей среды.

При этом ОПА, ИПР и УЗС рассчитываются в процентах от СДС организации.

Также нами предлагается ввести группу управленческих индикаторов. Это самая сложная по оценочной работе группа. Остановимся на ней подробнее. Роберт Саймонс и Антонио Давила [1] рекомендуют использовать новый показатель, который они называют рентабельность управления (ROM). Данный показатель можно определить следующим образом: производительно затраченная энергия организации, деленная на затраты времени и внимания руководителей.

Как и другие показатели этой группы, рентабельность используемого капитала и рентабельность активов, ROM отражает отдачу дефицитного ресурса – в данном случае времени и внимания руководителей. Он показывает, обеспечивает ли избранный руководителями план действий оптимальное использование этого ресурса.

Кроме того, он отвечает на вопрос, получает ли организация максимальную отдачу от каждого часа времени, потраченного на реализацию

Таблица 1. Индикаторы и показатели экономической безопасности хозяйствующего субъекта (авторское дополнение выделено полужирным ирифтом)

№ группы	Группы индикаторов	Индикаторы, показатели
I	Финансовые	<ul style="list-style-type: none"> • рентабельность собственного капитала; • рентабельность совокупного капитала; • степень использования собственного капитала; • степень использования совокупного капитала; • доля обеспеченности собственными источниками финансирования оборотных средств; • коэффициенты текущей, срочной и абсолютной ликвидности; • коэффициент концентрации собственного капитала; • коэффициент концентрации привлеченных средств; • коэффициент финансовой зависимости; • коэффициент финансовой устойчивости; • коэффициент финансирования; • коэффициент финансового левереджа; • коэффициент обеспеченности собственными средствами
II	Экономические	<ul style="list-style-type: none"> • выручка от продаж; • рентабельность активов; • рентабельность оборотных активов; • рентабельность инвестиций; • рентабельность проданной продукции; • рентабельность продаж; • рентабельность производства; • фондоотдача; • уровень загрузки производственных мощностей; • темп обновления основных производственных фондов; • стабильность производственного процесса; • возрастная структура и технический ресурс парка машин и оборудования; • материалоемкость; • производительность труда; • интенсивность труда; • оборачиваемость активов; • длительность хранения материальных запасов; • доля брака; • уровень инновационной активности (объем инвестиций и нововведений); • фактический объем инвестиций; • созданная добавленная стоимость
III	Маркетинговые	<ul style="list-style-type: none"> • степень освоения рынка; • коэффициент поступления заказов; • объем «портфеля заказов»; • эластичность цен; • размеры просроченной задолженности (дебиторской и кредиторской); • коэффициент действенности рекламы
IV	Социальные	<ul style="list-style-type: none"> • уровень оплаты труда по отношению к среднему показателю по промышленности или экономики в целом; • уровень задолженности по оплате труда; • потери рабочего времени; • уровень текучести кадров; • структура кадрового потенциала (возрастная, квалификационная). • величина социальных инвестиций (процент от созданной добавленной стоимости)
V	Экологические	<ul style="list-style-type: none"> • индекс истинных сбережений; • величина экологических инвестиций (процент от созданной добавленной стоимости); • суммарное поступление от экологических платежей (процент от созданной добавленной стоимости); • экономический ущерб от загрязнения окружающей среды (процент от созданной добавленной стоимости)
VI	Управленческие	<ul style="list-style-type: none"> • рентабельность управления (ROM); • эффективность управленческой деятельности; • экономическая эффективность управленческого персонала
VII	Качественные	<ul style="list-style-type: none"> • затраты на соответствие; • затраты на несоответствие; • затраты на сотрудников

стратегии компании. ROM выступает в роли качественного показателя, так как числитель и знаменатель можно оценить лишь приблизительно.

Используя эту формулу, руководители могут лишь определить, какой уровень ROM у них – высокий, средний или низкий. Но при этом они получают в свое распоряжение действенный инструмент анализа и совершенствования методов работы [1].

Следующий показатель – эффективность управленческой деятельности (Эу). Он измеряется эффектом, полученным в производственной системе. Его можно рассчитать по следующей формуле:

$$Эу = Рп : Зп, \quad (2)$$

где:

Рп – результат (эффект), полученный производственной системой в целом;

Зу – затраты на управление (затраты, связанные с управлением производством (управленческие затраты, включаемые в себестоимость продукции)).

Невозможность определения результатов непосредственно управленческой деятельности, а также потребность выявления влияния этой деятельности на ту или иную сторону жизни организации или на использование определенных видов ресурсов вызывает необходимость использования дополнительных показателей, в той или иной мере характеризующих эффективность управленческой деятельности. Одним из таких показателей является экономическая эффективность управленческого персонала.

Экономическую эффективность управленческого персонала (Еп) [3] можно определить так:

$$Еп = Эпр : Зу, \quad (2)$$

$$Эпр = (A2 - A1) \times П1 : A1 + (C1 - C2) \times A2 : 100, \quad (3)$$

где:

Эпр – годовая экономия за счет роста прибыли;

Зу – суммарные годовые затраты на управление;

A1, A2 – годовой объем реализуемой продукции соответственно до и после рационализации работ в управлении;

C1, C2 – затраты на рубль реализуемой продукции соответственно до и после рационализации работ в управлении;

П1 – прибыль от реализуемой продукции до внедрения рационализации работ в управлении.

Последняя, седьмая группа будет представлена качественными индикаторами. Однако при рассмотрении затрат на качество в системе экономической безопасности мы будем опираться на японскую концепцию TQM.

Согласно TQM, в узком смысле слово «качество» обозначает качество продукции, работ или услуг. В широком смысле оно означает качество процессов и работы, в результате которой производится эта продукция, работа или услуга.

Поэтому, первое значение можно назвать качеством результатов, а второе – качеством процессов,

то есть в данном случае качество пронизывает все фазы деятельности организации, а именно: процессы разработки, проектирования, продажи и обслуживания продукции (работ, услуг) [5].

Общие затраты на качество будут включать:

1. Затраты на соответствие:
 - а) затраты на предупредительные мероприятия (затраты на планирование системы качества, затраты на внутренний аудит качества, затраты на изучение возможностей организации и т.д.);
 - б) затраты на контрольные мероприятия (затраты на проверки и лабораторные испытания, затраты на оплату труда персонала, осуществляющего контроль качества, затраты на подтверждение качества продукта и т.д.).
2. Затраты на сотрудников:
 - а) затраты на управленческий персонал (затраты на обучение административных работников вопросам качества, затраты на стажировки, повышение квалификации, затраты на аттестацию управленческого персонала, затраты на поиск квалифицированных управленческих работников и т.д.);
 - б) затраты на производственный персонал (затраты на обучение производственных работников вопросам качества, затраты на стажировки, повышение квалификации, затраты на аттестацию производственного персонала, затраты на поиск квалифицированных производственных работников и т.д.).
3. Затраты на несоответствие:
 - а) внешние затраты на дефект (затраты на выявление причин отказов заказчиков, затраты на переделки, ремонт или замену непринятой продукции, затраты на юридические споры и выплаты компенсаций, затраты сервисных служб и т.д.);
 - б) внутренние затраты на дефект (затраты на материалы, не отвечающие требованиям качества, затраты, возникшие при восстановлении продукции, затраты на определение причин несоответствия качества, затраты на повторное тестирование после переделок или ремонта и т.д.).

По каждой из семи групп индикаторов экономической безопасности для осуществления анализа и управления этими показателями в системе управленческого учета целесообразно формировать отчетно-аналитические регистры. Примером такого регистра затрат на качество, характеризующий показатели седьмой группы (табл. 2).

Детальное описание методики оценки затрат на качество было представлено авторами в статье «Управленческий учет и анализ затрат на качество в организациях агросферы» [6]. Чтобы обеспечить экономическую безопасность хозяйствующего субъекта, мало только одной организации отдела экономической безопасности и определения показателей, которые будут ее характеризовать. Очень важно правильно выстроить взаимодействие этого отдела с другими структурами и, самое главное, обеспечить своевременное получение аналитической информации для принятия конкретных

Таблица 2. Отчетно-аналитический регистр затрат на качество, детализированный по сбалансированным центрам ответственности

№	Показатель	Значение показателя по подразделениям				Бюджет (план. знач.)	Отклонения (+/-)
		СЦО №1	СЦО № 2	СЦО № 3	Итого		
I. Определение величины затрат на качество							
A	Затраты на соответствие, тыс. руб.	840	1 020	1 410	3 270	3 500	-230
A ₁	Затраты на предупредительные мероприятия, тыс. руб.	280	340	470	1 090	1 100	-10
A ₂	Затраты на контроль, тыс. руб.	560	680	940	2 180	2 400	-220
B	Затраты на сотрудников, тыс. руб.	560	680	940	2 180	2 200	-20
B ₁	Затраты на управленческий персонал, тыс. руб.	280	340	470	1 090	1 200	-110
B ₂	Затраты на производственный персонал, тыс. руб.	280	340	470	1 090	1 000	+90
C	Затраты на несоответствие, тыс. руб.	1 400	1 700	2 350	5 450	5 400	+50
C ₁	Внешние потери, тыс. руб.	560	680	940	2 180	2 180	0
C ₂	Внутренние потери, тыс. руб.	840	1 020	1 410	3 270	3 320	+50
T	Общие затраты на качество, тыс. руб.	2 800	3 400	4 700	10 900	11 100	-200
II. Базы измерений для соотношения							
1.	Справедливая стоимость биологических активов, тыс. руб.	15 285	23 432	28 447	67 164	67 000	+164
2.	Объем продаж, тыс. руб.	27 620	35 410	45 970	109 000	100 000	+9 000
3.	Затраты на оплату труда производственных рабочих, тыс. руб.	9 000	14 250	21 840	45 090	45 000	+90
III. Соотношение и анализ затрат на качество							
4.	Общие затраты на качество, отнесенные к справедливой стоимости биологических активов, %	18,32	14,51	16,52	16,23	×	×
5.	Общие затраты на качество, отнесенные к объему продаж, %	10,14	9,60	10,22	10,0	×	×
6.	Общие затраты на качество, отнесенные к трудоемкости, %	31,1	23,86	21,52	24,17	×	×
7.	Общие затраты на качество прошлого периода, тыс. руб.	3 000	3 600	5 000	11 600	×	×
8.	Экономия от общей величины затрат на качество прошлого периода, %	6,67	5,56	6,0	6,03	×	×

мер в этой области. Для решения этих проблем нами разработан механизм формирования купола экономической безопасности (рис. 1).

На представленном рисунке мы видим, что внутренние и внешние потоки информации одновременно поступают в учетно-аналитический отдел и отдел экономической безопасности. В учетно-аналитическом отделе данная информация анализируется, делаются прогнозы, формируются имитационные модели развития, осуществляется планирование хозяйственной деятельности исходя и полученной информации.

В отделе экономической безопасности динамические информационные потоки также подвергаются анализу, но только исходя из категорий рисков, угроз и опасностей. Формируется комплекс мероприятий по купированию опасностей и угроз, а также минимизации рисков хозяйственной деятельности.

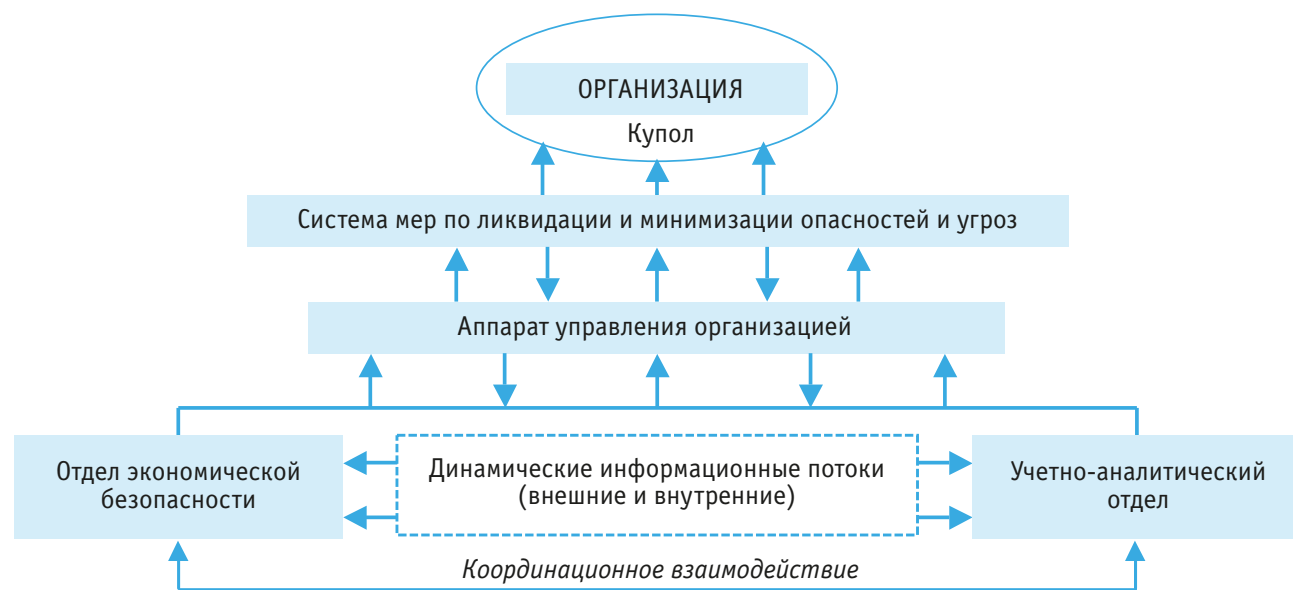
При этом оба отдела (учетно-аналитический и отдел экономической безопасности) находятся

в координационном взаимодействии, которое необходимо для повышения объективности исходящих из этих отделов информационно-аналитических контентов, а также для слаженности и эффективности работы этих отделов.

В дальнейшем вся обобщенная информация в виде аналитических таблиц, графиков, моделей, схем и предложений передается в аппарат управления организацией, где осуществляется построение системы конкретных мероприятий, направленных на ликвидацию и минимизацию опасностей и угроз, исходя из сложившихся в данный момент условий хозяйствования. Таким образом, происходит формирование купола безопасности организации.

Обобщая изложенное, можно сделать вывод, что обеспечение экономической безопасности хозяйствующего субъекта является одним из приоритетных направлений деятельности организации. Показатели, характеризующие состояние экономической безопасности, сложны в определении

Рис. 1. Механизм формирования купола экономической безопасности организации



и оценке, поэтому эффективнее всего это делать в системе управленческого учета.

Учетно-аналитический отдел во взаимодействии с отделом экономической безопасности способны

сформировать купол экономической безопасности, который будет обеспечивать организацию системой мер реагирования на окружающие опасности и угрозы в хозяйственной деятельности.

Библиографический список

1. Измерение результативности компании / Пер. с англ. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 220 с.
2. Карзаева Н.Н., Бабанская А.С. Экономическая безопасность: учебное пособие. – М.: Изд-во РГАУ-МСХА, 2016. – 292 с.
3. Оценка управления организациями как социальными и экономическими системами. Экономическая оценка управляющей системы [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://allendy.ru/econic-i-upravlenie-narhoz/694-ocenka-upravleniya-organizაციями.html> (дата обращения: 15.05.2016).
4. Саликов Ю.А., Кудрявцева С.В. Особенности оценки управленческой деятельности на предприятии [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.lerc.ru/?part=bulletin&art=9&page=34> (дата обращения: 15.05.2016).
5. Учетно-аналитическая система отрасли сельского хозяйства: теоретические и практические проблемы развития: коллективная монография / Под ред. Л.И. Хоружий. – Брянск: РИО БГУ, 2011. – 296 с.
6. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н. Управленческий учет и анализ затрат на качество в организациях агросферы // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. – № 8. – С. 56–65.
7. Экономическая безопасность: теория, методология, практика / под науч. ред. Никитенко П.Г., Булавко В.Г.; Институт экономики НАН Беларуси. – Минск: Право и экономика, 2009. – 394 с.
8. Экономическая безопасность: учеб. пособие / Под ред. В.А. Богомолова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 295 с.
9. Экономическая безопасность: учебник для вузов / под общ. ред. Л.П. Гончаренко, Ф.В. Акулинина. – М.: Юрайт, 2015. – 478 с.

References

1. *Izmerenie rezul'tativnosti kompanii* [Company performance measurement]. Trans. from Eng. 2nd ed. Moscow, Al'pina Biznes Bucs Publ., 2007. 220 p. (in Russ.)
2. Karzaeva N.N., Babanskaya A.S. *Ekonomicheskaya bezopasnost'* [Economic security]. Moscow, Izd-vo RGAU-MSKHA, 2016. 292 p. (in Russ.)
3. *Ocenka upravleniya organizაციями kak social'nyimi i ekonomicheskimi sistemami. Ekonomicheskaya ocenka upravlyajushhey sistemy* [Evaluation of the management of organizations as the social and economic systems. Economic evaluation of the control system]. Available at: <https://allendy.ru/econic-i-upravlenie-narhoz/694-ocenka-upravleniya-organizაციями.html>. (accessed 15.05.2016).
4. Salikov Ju.A., Kudryavtseva S.V. *Osobennosti ochenki upravlencheskoy deyatel'nosti na predpriyatii* [Features evaluation of management activity in the enterprise]. Available at: <http://www.lerc.ru/?part=bulletin&art=9&page=34>. (accessed 15.05.2016).
5. *Uchetno-analiticheskaya sistema otrasli sel'skogo khozyaystva: teoreticheskie i prakticheskie problemy razvitiya* [Registration-analytical system of agriculture industry: theoretical and practical problems of development]. Bryansk, RIO BGU, 2011. 296 p. (in Russ.)
6. Khoruzhiy L.I., Katkov Ju.N. Management accounting and cost analysis of quality in organizations agrosphere. *Bukhuchet v sel'skom khozyaystve*, 2013, no. 8, pp. 56–65. (in Russ.)
7. Nikitenko P.G., Bulavko V.G. *Ekonomicheskaya bezopasnost': teoriya, metodologiya, praktika* [Economic security: the theory, methodology, practice]. Minsk, Pravo i ekonomika Publ., 2009. 394 p.
8. Bogomolov V.A. *Ekonomicheskaya bezopasnost'* [Economic security]. 2nd ed. Moscow, YuNITI-DANA Publ., 2009. 295 p.
9. Goncharenko L.P., Akulinin F.V. *Ekonomicheskaya bezopasnost'* [Economic security]. Moscow, Yurayt Publ., 2015. 478 p.

УДК 6571.012

Отдельные проблемы в финансовом учете

Separate issues of the financial accounting

Казанский федеральный университет,
Институт управления, экономики
и финансов, Россия, Казань

Сазиды Шагинуровна Шакирова

канд. экон. наук,
доцент кафедры финансового учета
e-mail: kaf_fu@mail.ru
420015, г. Казань, ул. Бутлерова, д. 4.
Тел. +7 (843) 291-13-78.

Kazan Federal University,
Institute of Management,
Economics and Finance, Russia, Kazan

Sazida Shakirova

PhD in Economics, Associate Professor of the
Financial Accounting Department
e-mail: kaf_fu@mail.ru
4, Butlerova str., Kazan, 420015.
Phone +7 (843) 291-13-78.

В статье анализируются действующие положения по бухгалтерскому учету и предлагаются пути совершенствования учета собственного капитала, основных средств, доходов и расходов коммерческих организаций.

This article analyzes current regulations on the accounting and offers ways of improving the accounting of equity, fixed assets, income and expenses of the commercial organizations.

Ключевые слова: добавочный капитал; финансовый результат; доходы; расходы; основные средства.

Keywords: add-on capital; financial performance result; income; expenses; fixed assets.

Нормативные акты определяют общие правила ведения бухгалтерского учета в организациях. Поэтому важно, чтобы базовые положения учета и отчетности не противоречили друг другу и были лишены методической некорректности.

К сожалению, отдельным стандартам бухгалтерского учета свойственны указанные выше недостатки. И поскольку в настоящее время происходит активное дополнение и обновление нормативной базы по бухгалтерскому учету, хотелось бы высказать ряд соображений, которые стоит учесть при разработке стандартов. Ибо от качественного уровня их содержания напрямую зависит качество бухгалтерского учета в организациях. Для этого, на взгляд автора, требуется разработка новых положений по бухгалтерскому учету объектов, еще не охваченных нормативным регулированием, и усовершенствование действующих.

Учет собственного капитала

Как известно, отсутствует Положение по учету собственного капитала. Создание и использование уставного и резервного капиталов и нераспределенной прибыли предусмотрено законами об акционерных обществах¹ и обществах с ограниченной ответственностью². Пункт 1 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ³ и статья 35 Закона об акционерных обществах предусматривают использование

¹Федеральный закон от 26.12.1995 (ред. от 03.07.2016) «Об акционерных обществах».

²Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «Об обществах с ограниченной ответственностью».

³Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации утверждено приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 24.12.2010).

резервного капитала на погашение облигаций общества: предлагается уменьшить обязательства и собственный капитал одновременно. Однако это является ошибкой с методической и экономической точки зрения.

Еще больше вопросов возникает по учету добавочного капитала. Образование данного источника у организаций предусмотрено только Планом счетов бухгалтерского учета⁴. В законах об акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью такой источник собственных средств отсутствует.

Согласно нормативным документам по бухгалтерскому учету, добавочный капитал может формироваться за счет:

- суммы переоценки внеоборотных активов (п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»⁵);
- курсовой разницы по вкладам учредителей в уставный капитал, выраженным в иностранной валюте (п. 14 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»⁶);
- вкладов в имущество общества с ограниченной ответственностью (письмо Минфина России от 13.04.2005 № 07-05-06/107);
- суммы НДС, восстановленного учредителем при передаче имущества в уставный капитал (письмо Минфина России РФ от 30.10.2006 № 07-05-06/262).

Сумма дооценки внеоборотных активов, отраженных ранее на данном счете, используется на списание суммы уценки объектов, по которым ранее производилась дооценка. При выбытии этих активов сумма дооценки списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Сумма первичной переоценки в части уценки списывается на финансовые результаты.

По сути, две одинаковые по экономическому содержанию операции (изменение стоимости внеоборотных активов) отражаются на различных источниках. Если уценка признается расходом, то дооценка является доходом, ибо она приводит к увеличению активов и собственного капитала. Потому сумму дооценки внеоборотных активов следует списывать аналогично их уценке на финансовые результаты.

Что касается других поступлений (курсовой разницы по вкладу в уставный капитал, в имущество

общества с ограниченной ответственностью, восстановленного НДС учредителем при передаче имущества в уставный капитал), они однозначно являются прочими доходами. Эти операции приводят к увеличению активов и собственного капитала.

На практике часто возникает вопрос об отражении отрицательной курсовой разницы по вкладам в уставный капитал, если нет положительных поступлений. По мнению автора, целесообразно положительную и отрицательную курсовую разницу списывать на финансовые результаты. Применение счета «Добавочный капитал» с экономической точки зрения не оправданно, ибо все источники ее формирования, по своей сути, являются доходами.

Учет основных средств

Имеются определенные проблемы в учете основных средств. Согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету, основных средств⁷ и Плану счетов бухгалтерского учета в составе основных средств учитываются средства, находящиеся в запасе. Наличие средств в запасе обусловлено производственной необходимостью. Несмотря на то что они не используются в производственном процессе, подлежат амортизации. В связи с этим возникают вопросы:

1. Как определить срок полезного использования для начисления амортизационных отчислений?
2. На какой счет списывать начисленную амортизацию, ибо они должны (согласно определению) включаться в себестоимость выпускаемой продукции.

Среди специалистов существует мнение, что сумму начисленной амортизации следует отражать по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 2 «Прочие расходы»). Однако это противоречит определению понятия амортизационных отчислений и экономической сущности данной хозяйственной операции.

В нормативных документах отсутствует информация о способах определения сроков полезного использования основных средств, находящихся в запасе. Они могут годами не эксплуатироваться в деятельности организации. Исходя из изложенного, можно сделать вывод об отсутствии оснований для начисления амортизации по указанным объектам.

В действующее ПБУ 6/01 «Учет основных средств» следует внести дополнения, касающиеся учета объектов, приобретенных для запаса до момента сдачи их в эксплуатацию.

Понимая значимость информации об эффективности использования основных средств, следует предусмотреть в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в разделе 2.4 отдельную позицию для указания стоимости основных средств, находящихся в запасе [1].

Другая проблема в учете основных средств касается вопроса формирования первоначальной стоимости по объектам строительства, где

⁴План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению утверждены приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010).

⁵Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) утверждено приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016).

⁶Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) утверждено приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н (ред. от 24.12.2010).

⁷Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств утверждены приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010).

возникает необходимость возмещения собственникам стоимости строений и посадок.

Согласно пункту 3.1.7 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций⁸, указанные возмещения не включаются в стоимость построенного объекта. В то же время пункт 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» предусматривает включение всех затрат, непосредственно связанных с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Согласно ПБУ 6/01, два одинаковых объекта по типовому проекту, в зависимости от наличия затрат по возмещению, могут по стоимости существенно отличаться друг от друга. В целях налогообложения при формировании амортизируемой стоимости расходы по возмещению стоимости строений и посадок не включаются.

По мнению автора, эти возмещения связаны с подготовкой земельного участка к использованию. Поэтому они должны включаться в стоимость земли, а не объекта строительства.

Следующая проблема в учете основных средств связана со списанием затрат на ремонт основных средств. Начиная с бухгалтерской отчетности 2011 года, утратил силу пункт 72 Положения по ведению бухгалтерского учета в РФ (изменения внесены Приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н). В нем было сказано о том, что организации имеют право создавать резерв на предстоящие расходы по ремонту основных средств за счет затрат организации по выпуску и реализации своей продукции.

Однако в ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»⁹ отмечено, что резервы на ремонт основных средств не являются объектами бухгалтерского учета в составе указанных обязательств. Глава 25 Налогового кодекса РФ¹⁰ и Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств разрешают создание резервов на списание будущих расходов на ремонт основных средств. В нормативных документах не следует по-разному трактовать учет однотипных операций.

Расходы или затраты?

В экономической литературе и нормативных актах постоянно отождествляются понятия «затраты» и «расходы». В пункте 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации»¹¹ (которое, напомним, разработано на основе МСФО) сказано: «расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств и иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)».

Затраты же приводят к формированию активов (а не выбытию), не изменяя величину капитала фирмы. Затраты становятся расходами в случае

их включения в себестоимость проданной продукции, работ, услуг. Исходя из вышеизложенного, считаю, что нельзя путать нам, специалистам, эти две экономические категории.

В пункте 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации» отмечено: «при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты. Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно».

Как видим, в самом нормативном документе нет четкого разграничения понятий «расходы» и «затраты». Если согласно пункту 2 расходы – это себестоимость проданной продукции (а не изготовленной), то учет этих расходов ни по элементам, ни по статьям невозможно осуществить. Себестоимость определяется (согласно учетной политике) в целом, то есть фактически затраты на выпуск готовой продукции распределяются между реализованной продукцией и остатком ее на складе пропорционально установленным базам. Затраты равны расходам только при показательном методе учета.

Согласно пункту 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации», в состав прочих расходов относятся убытки прошлых лет, признанные в отчетном году. Как известно, прибыль и убытки определяются как разница между доходами и расходами. Здесь же отражаются затраты прошлого отчетного периода, которые не включены в состав создаваемых в прошлом активов. В отчетном году они становятся расходами, ибо их нельзя капитализировать в стоимости активов. Следовательно, такие суммы следовало назвать расходами прошлых лет, выявленными в отчетном году, а не убытками.

Затраты, которые не включают в себя стоимость создаваемых активов, в отчетном периоде учитываются как расходы будущих периодов на счете 97. Если затраты не отражаются на счетах финансовых результатов согласно МСФО и ПБУ 10/99 «Расходы организации», они не могут называться расходами. Следовательно, это затраты будущих периодов, а не расходы, их правомерно учитывать как активы организации.

Путаница в понятиях расходов и затрат наблюдается также в ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»¹² и ПБУ 18/02 «Учет

⁸Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций утверждено письмом Минфина России от 30.12.1993 № 160.

⁹Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) утверждено приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015).

¹⁰Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016).

¹¹Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015).

расчетов по налогу на прибыль»¹³. Если нет точности в терминологии, используемой в нормативных документах, и допускается методическая некорректность, значимость этих документов значительно снижается.

Действующее ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» также не лишено определенных недостатков [2]. Согласно пунктам 7 и 10 ПБУ 2/2008, признание доходов и расходов осуществляется в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации»¹⁴ и ПБУ 10/99 «Расходы организации». А согласно указанным положениям, признание доходов и расходов осуществляется при переходе права собственности от организации к покупателю.

Как сказано в пункте 17 ПБУ 2/2008, выручка и расходы признаются строительно-монтажными организациями по мере определения степени завершенности работ независимо от того, должны или не должны предъявляться счета к оплате заказчику до полного завершения работ по договору. Таким образом, нарушается экономическое содержание понятий доходов и расходов, приведенных в основополагающих документах.


Для устранения методической некорректности целесообразно:

- в ПБУ 2/2008 предусмотреть теоретическое обоснование особенностей формирования доходов и расходов в подрядных организациях с учетом специфики их деятельности;
- в пункте 13 ПБУ 9/99 уточнить, что организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ с длительным циклом производства по мере выполнения работ,

а не только по мере готовности или по завершении выполнения.

Практическая реализация ПБУ 2/2008 в части формирования финансовых результатов по степени готовности вызывает определенные сложности при отражении на счетах бухгалтерского учета. Изучение данного положения и Инструкции по применению Плана счетов позволяет сделать вывод о целесообразности отражения выручки с применением счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Однако согласно Инструкции счет 46 используется при условии оплаты счетов заказчиком по выполненным этапам работ, тогда как в ПБУ 2/2008 выручка определяется без учета даже выставленных счетов для оплаты. Следовательно, практическая реализация ПБУ 2/2008 требует изменения Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета в части применения счета 46.

Устранение перечисленных проблем в нормативном регулировании бухгалтерского учета облегчит практическую деятельность бухгалтеров и повысит информационное качество учетных и отчетных данных. 

¹²Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) утверждено приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н (ред. от 06.04.2015).

¹³Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 06.04.2015).

¹⁴Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015).

Библиографический список

1. Астраханцева Е.А. Защита имущества как основа экономической безопасности организации // Сборник статей Международной научно-практической конференции «Экономическая безопасность: государство, регион, предприятие». Алтайский гос. тех. ун-т им. И.И. Ползунова. – 2015. – С. 78-80.
2. Куликова Л.И. Профессиональное суждение бухгалтера при ведении учета по договорам строительного подряда // Бухгалтерский учет. – 2010. – № 5. – С. 36-40.

References

1. Astrahanceva E.A. [Protection of property as basis of economic security of the organization]. *Sbornik statey Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferencii «Ekonomicheskaya bezopasnost': gosudarstvo, region, predpriyatie»* [Coll. of art. of Int. sci.-pract. conf. «Economic security: state, region, enterprise»]. Altay state tech. Univ. I.I. Polzunova. 2015, pp. 78-80. (in Russ.).
2. Kulikova L.I. Professional judgment of an accountant for accounting for construction contracts, *Buhgalterskiy uchët*. 2010, no5, pp. 36-40 (in Russ.).

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ РОСТ И НОВЫЕ ВПЕЧАТЛЕНИЯ С ИПБ РОССИИ



ИПБ России объявляет о старте масштабной программы по повышению профессионального уровня бухгалтеров. Совместно с территориальными организациями профессиональных бухгалтеров, ведущими центрами подготовки и госструктурами ИПБ России проведет ряд мероприятий в красивейших городах нашей страны и ближайшего зарубежья.



Подробности по телефону
и на сайте ИПБ России:

 +7 (495) 720 54 55

 www.ipbr.org



АБХАЗИЯ



КАЗАНЬ



МОСКВА



МУРМАНСК



САНКТ-ПЕТЕРБУРГ



ЯЛТА