

ЕЖЕКВАРТАЛЬНЫЙ НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

АУДИТОРСКИЕ ВЕДОМОСТИ

3
2018

AUDIT
JOURNAL

2018
№ 3

Аудиторские Ведомости

Редакционный совет

А.Г. Грязнова,

заслуженный деятель науки Российской Федерации, доктор экономических наук, профессор, президент Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

С.А. Агапцов,

аудитор Счетной палаты РФ, кандидат исторических наук, доктор экономических наук, профессор

А.А. Аузан,

доктор экономических наук, профессор, декан экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова

И.А. Козырев,

заместитель главного бухгалтера ОАО «ЛУКОЙЛ»

И.А. Майбуров,

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента, директор департамента финансов Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина

В.Б. Мантусов,

доктор экономических наук, профессор, начальник Российской таможенной академии

О.Л. Маргания,

кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической теории и экономической политики, декан экономического факультета Санкт-Петербургского государственного университета

В.В. Симонов,

директор департамента Счетной палаты РФ, доктор экономических наук, профессор, Заслуженный экономист РФ

В.Я. Соколов,

доктор экономических наук, профессор, главный редактор журнала

Л.Н. Тепман,

доктор экономических наук, профессор, вице-президент Израильской независимой академии развития наук

В.Г. Шубаева,

доктор экономических наук, профессор, декан факультета экономики и финансов Санкт-Петербургского государственного экономического университета

Редакционная коллегия

Главный редактор

В.Я. Соколов,

доктор экономических наук, профессор,
Санкт-Петербургский государственный
экономический университет, партнер PwC

Заместитель главного редактора

М.В. Мельник,

заслуженный деятель науки Российской
Федерации, доктор экономических наук,
профессор, Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации

Р.П. Бульга,

доктор экономических наук, профессор,
руководитель Департамента учета, анализа
и аудита Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации

Е.Л. Логинов,

доктор экономических наук, профессор,
заместитель директора Института проблем
рынка РАН

Ю.Н. Гузов,

кандидат экономических наук, доцент,
первый заместитель декана экономического
факультета Санкт-Петербургского
государственного университета

М.М. Гурская,

доктор экономических наук, доцент
кафедры бухгалтерского учета и аудита,
Кубанский государственный университет

И. Душанов,

доктор экономических наук, профессор,
Университет национального и мирового
хозяйства (Университет за национално
и световностопанство) (Болгария)

В. Лакис (Vaclovas Lakis),

доктор, профессор, Вильнюсский университет
(Vilniausuniversitetas) (Литва)

О.А. Миронова,

доктор экономических наук, профессор,
заслуженный деятель науки Республики
Марий Эл, профессор кафедры
бухгалтерского учета, налогов
и экономической безопасности

С.Г. Симагина,

доктор экономических наук,
директор Научно-исследовательского
института образования и науки

А.А. Ситнов,

доктор экономических наук, доцент,
профессор Департамента учета, анализа
и аудита Финансового университета
при Правительстве РФ

В.П. Суйц,

доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой учета, анализа и аудита
экономического факультета МГУ
имени М.В. Ломоносова

Ю.А. Цыпкин,

доктор экономических наук, профессор,
директор Международного учебно-
методического центра «Профессиональный
учебник»

А.А. Шапошников,

доктор экономических наук, профессор,
Новосибирский государственный экономики
и управления (НИНХ) университет

2018
№ 3

Аудиторские Ведомости

СОДЕРЖАНИЕ

АУДИТОРСКИЕ ВЕДОМОСТИ

Журнал зарегистрирован
Министерством РФ
по делам печати,
радиовещания и средств мас-
совых коммуникаций.

Свидетельство регистрации
ПИ № ФС77-54204
от 17 мая 2013 г.

Редакция:

Главный редактор
В.Я. Соколов,
д-р экон. наук, профессор

Заместитель главного
редактора

М.В. Мельник,
заслуженный деятель науки
Российской Федерации,
д-р экон. наук, профессор

Учредитель: Научно-
исследовательский институт
образования и науки

Адрес редакции: 123298, Москва,
ул. Ирины Левченко, д. 1.
Тел. (499) 740-60-14

Главный редактор
Издательства ЮНИТИ-ДАНА

Н.Д. Эриашвили,
канд. ист. наук, канд. юрид.
наук, д-р экон. наук,
профессор, лауреат премии
Правительства РФ в области
науки и техники
E-mail: nodari@unity-dana.ru

Генеральный директор

В.Н. Закаидзе

Тел.: 8-499-195-90-36
www.unity-dana.ru
www.niion.org

Распространяется
по подписке.
Индекс 80698 в каталоге
Агентства «Роспечать»,
раздел «Журналы России»

ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА АУДИТА

Н.В. АЛТУХОВА. Оценка внешним аудитором системы
внутреннего контроля аудируемой организации 5

Н.А. МОГИЛА, Е.А. ЯКОВЕНКО. Классификация рисков
коррупционных действий в аудируемой коммерческой
организации и действия аудитора в ответ на обнаруженные риски 15

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ТЕОРИЯ И ОРГАНИЗАЦИЯ

Л.Н. ГЕРАСИМОВА. Сложные вопросы формирования
стоимости строящихся объектов 23

МСФО

Т.Ю. ГЛАДКОВА, В.В. КИЗЬ. О переходе некредитных
финансовых организаций на МСФО: учетная политика
управляющих компаний паевых инвестиционных фондов (часть 3) 31

ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Л.В. БОГОСЛАВЦЕВА. Контрольно-аудиторская деятельность
органов Федерального казначейства: специфика и перспективы 39

И.П. ДРАЧЕНА. Ответственность за нецелевое использование
бюджетных средств региональными бюджетными учреждениями
высшего образования 45

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ

С.В. БОКАТАЯ. Шестой элемент COSO 55

ПРИКЛАДНОЙ СТРАТЕГИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ

С.А. БОРОНЕНКОВА, С.И. КРЫЛОВ. Анализ послепродажного
обслуживания на основе сбалансированной системы показателей 60

ФИНАНСЫ И БЕЗОПАСНОСТЬ

А.Е. СУГЛОБОВ, В.Ю. САВИН. Защита коммерческой
информации как основа безопасности компаний — участников
внешнеэкономической деятельности 65

2018
№ 3

Audit Journal

АУДИТОРСКИЕ ВЕДОМОСТИ

www.avjournal.ru

Мнение редакции может не совпадать с точкой зрения авторов публикаций.

Ответственность за содержание публикаций и достоверность фактов несут авторы материалов.

Редакция и внешние рецензенты не несут ответственности за качество, правильность и корректность цитирования произведений авторами статей.

Ответственность за качество, правильность и корректность цитирования произведений несут исключительно авторы опубликованных материалов.

За сведения, содержащиеся в рекламных объявлениях, редакция ответственности не несет. Редакция не вступает в переписку с авторами писем, рукописи не рецензируются и не возвращаются.

При перепечатке или воспроизведении любым способом полностью или частично материалов журнала «Аудиторские ведомости».

Формат 60×90 1/8.

Печ. л. 9.

Печать офсетная.

Цена договорная

Тираж: 1200

Первый завод — 860

Подписано в печать 15.09.2018 г.

Отпечатано в цифровой типографии «Буки Веди»

на оборудовании

Konica Minolta

ООО «Ваш полиграфический партнер»

105066, Москва,

ул. Новорязанская, д. 38,

стр. 1, пом. IV

CONTENTS

THEORY AND PRACTICE OF AUDITING

- N.V. ALTUKHOVA.** Assessment by an external auditor of internal control of the company 5

- N.A. MOGILA, E.A. YAKOVENKO.** Classification of corruption risks in audited commercial organization and the auditor action in response to detected risks 15

ACCOUNTING, ACCOUNTING THEORY AND ORGANIZATION

- L.N. GERASIMOVA.** Complex problems of forming the value of building objects 23

MSFO

- T.Yu. GLADKOVA, V.V. KIZ.** About transition of not credit financial credit institutions to IFRS: accounting policies of management companies of mutual investment funds (part 3) 31

STATE FINANCIAL CONTROL

- L.V. BOGOSLAVTSEVA.** Control and audit activity of the Federal Treasury bodies: specifics and prospects 39

- I. P. DRACENA.** Responsibility for inappropriate use of budget funds by regional budgetary institutions of higher education 45

INTERNAL CONTROL

- S.V. BOKATAYA.** The sixth element of the COSO 55

APPLIED STRATEGIC ANALYSIS

- S.A. BORONENKOVA, S.I. KRYLOV.** Analysis of the after-sales service based on the balanced scorecard 60

FINANCE AND SECURITY

- A.E. SUGLOBOV, V.Y. SAVIN.** Protection of commercial information as a basis for security of companies participating in foreign economic activity 65

УДК 657.6
ББК 65.052

Оценка внешним аудитором системы внутреннего контроля аудируемой организации

Assessment by an external auditor of internal control of the company

Надежда Викторовна АЛТУХОВА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики филиала МГУ имени М.В. Ломоносова
в г. Севастополе, аттестованный аудитор

E-mail: nnaa1606@mail.ru

Научная специальность: 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика

Аннотация. В статье оценка системы внутреннего контроля организации рассматривается как неотъемлемая составляющая риск ориентированного подхода в современном аудите. Исследованы ограничения, присущие системе внутреннего контроля предприятия, ее компоненты и инструменты. Классифицированы виды существенных недостатков системы внутреннего контроля, рассмотрены действия аудитора в ответ на обнаруженные риски.

Ключевые слова: аудит, система внутреннего контроля организации, существенные недостатки системы внутреннего контроля, компоненты системы внутреннего контроля, риск существенных искажений

Abstract. In the article, the assessment of the organization's internal control system is considered as an integral component of the risk-oriented approach in modern auditing. The limitations inherent in the system of internal control of the enterprise, its components and tools are studied. Classes of significant shortcomings of the internal control and the actions of the auditor in response to the detected risks are classified.

Key words: audit, internal control, internal control components, significant deficiency in internal control, risks of material misstatement

Введение

Аудит и оценка системы внутреннего контроля (СВК) аудируемой организации — один из важнейших этапов аудиторского задания. Это позволяет аудитору выявить риски существенных искажений и сфокусировать усилия на наиболее проблемных аспектах учета и формирования финансовой отчетности.

В российской науке и практике цели, функции и структуру СВК организации исследуют ученые С. Древинг и Л. Хрустова [5], С. Левин [8], Д. Погосова [11], И. Романова с соавторами [14], А. Хайрутдинов [15], В. Шнай-

дер и Р. Люльков [16], Л. Юрьева и В. Сухих [17]. На рисках в системе внутреннего контроля фокусируют свое внимание И. Кулинич [7], Т. Ракитянская [12]. Процесс аудита СВК изучают А. Алябьева [2], А. Бодяко [3], Н. Гаджиев с соавторами [4], В. Ковалева [6], Э. Нигматулина [10], О. Рожнова [13].

В настоящее время финансовый контроль в той или иной форме существует у любого хозяйствующего субъекта. Другой вопрос — формализован ли такой контроль во внутренних актах организации и делегированы ли его функции отдельной службе. Тем более странно звучит в этом контексте утверждение В. Кова-

левой, что «существует заблуждение, что СВК над качеством и достоверностью финансовой отчетности необходима лишь тем компаниям, чьи акции котируются на Нью-Йоркской фондовой бирже» [6, с. 161]. Однако автор самостоятельно опровергает подобное утверждение, приводя нормативные документы, которые обязывают руководство хозяйствующих субъектов создавать СВК — статью 19 Федерального Закона «О бухгалтерском учете» и Информацию Минфина России N ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [6, 162].

Генезис аудита внутреннего контроля аудируемой организации

С конца тридцатых годов XX века концепция аудита начинает эволюционировать — вместо поиска мошенничества в аудитуемой организации целью аудита становится подтверждение адекватности финансовой отчетности. Одновременно с этим меняется методология аудита — метод сплошной проверки записей клиента заменяется методом выборки, что потребовало пристального внимания к системе внутреннего контроля предприятия [19, с. 5]. По меткому выражению Овалаби, «неторопливые викторианские начала, где армии клерков проверяли и отмечали все в книгах своих клиентов», сменяются принципами оценки риска существенных искажений финансовой отчетности, которые берут свое начало в недостатках контрольной системы клиента [20, с. 33]. Таким образом, изучение и оценка системы внутреннего контроля аудируемой организации становится неотъемлемой частью риск-ориентированного подхода в современном аудите.

Закон Сарбейнса-Оксли, принятый в США в 2002 году в ответ на скандал с аудиторской компанией «Артур Андерсен» устанавливает ответственность руководства организации за состояние внутреннего контроля и содержит уже прямое требование к аудиторской фирме о предоставлении отчета относительно состоянии такого контроля [21, гл. 404]. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита, разработанные The Institute of Internal Auditors Inc. требуют, чтобы не реже одного раза осуществлялась внешняя оценка качества

системы внутреннего аудита — либо в форме с проведением полной внешней оценки, либо в форме с проведением самооценки с независимым внешним подтверждением [18].

В Российской Федерации до конца 2016 года необходимость аудита СВК регламентировалась ФП (С) АД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», а с 2017 года — Международным стандартом аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

Ограничения системы внутреннего контроля на предприятии и их диагностика аудитором

Оценивая систему внутреннего контроля предприятия, аудитор должен иметь в виду, что она может содержать ряд несовершенств, ограничивающих ее эффективность (рис. 1).

Изначально ошибка может быть заложена при разработке СВК, когда определяются потенциальные риски ошибок учета и искажений отчетности, что закономерно приводит к формированию недостаточных или неадекватных средств контроля. Аудитору необходимо сопоставлять данные, полученные им при изучении бизнес-процессов клиента со структурой и содержанием внедренных в организации контрольных мероприятий. Но даже идеально разработанная СВК может потерять свою эффективность, если внутренний контролер неверно интерпретирует результаты контроля, либо получатель информации не в состоянии принять необходимые меры. Аудитор должен оценить квалификацию и полномочия лиц, получающих информацию на выходе СВК. Если аудитор не выявил явных недостатков действующей СВК и рисков, связанных с использованием получаемых от СВК данных, он должен проанализировать, не имеется ли у работников организации побуждения, возможностей и оправданий для неправомерных действий, которые позволяют обойти даже эффективную СВК [1, с. 15]. Руководители, имеющие широкие полномочия, и прочие сотрудники, если у них есть возможность вступить в сговор с коллегами, в состоянии действовать в обход функционирующей СВК.

Вооружившись профессиональным скептицизмом и используя профессиональное суждение, аудитор может в ходе собеседований с работниками или наблюдения за процессом хозяйственной деятельности получить вполне обоснованное представление о наличии рис-

ков обхода СВК с целью совершения мошенничества или сознательного искажения финансовой отчетности. Цель аудитора — диагностировать риски ограничений СВК и действовать в ответ на эти риски.



Рис. 1. Ограничения, присущие системе внутреннего контроля организации

Примечание: схема построена автором по материалам п. А53-А55 МСА 315 [9, с. 374-375].

Суть, цели и компоненты системы внутреннего контроля организации

Система внутреннего контроля организации, как ее трактуют Международные стандарты аудита, это правила и процедуры, которые разработаны лицами, ответственными за корпоративное управление и другими сотрудниками, внедрены и поддерживаются, чтобы обеспечить надежную финансовую отчетность, результативность и эффективность ее операционной деятельности, соблюдение действующих законов и норм [9, с. 50].

Современные международные документы, рассматривающие методологию построения СВК (как модель COSO, так и Международные стандарты аудита), выделяют следующие компоненты СВК:

- 1) контрольная среда;
- 2) процесс оценки рисков;
- 3) информационная система, в том числе автоматизированный учет и контроль;
- 4) контрольные действия;
- 5) мониторинг средств контроля.

Содержание этих компонентов представлено на рис. 2.

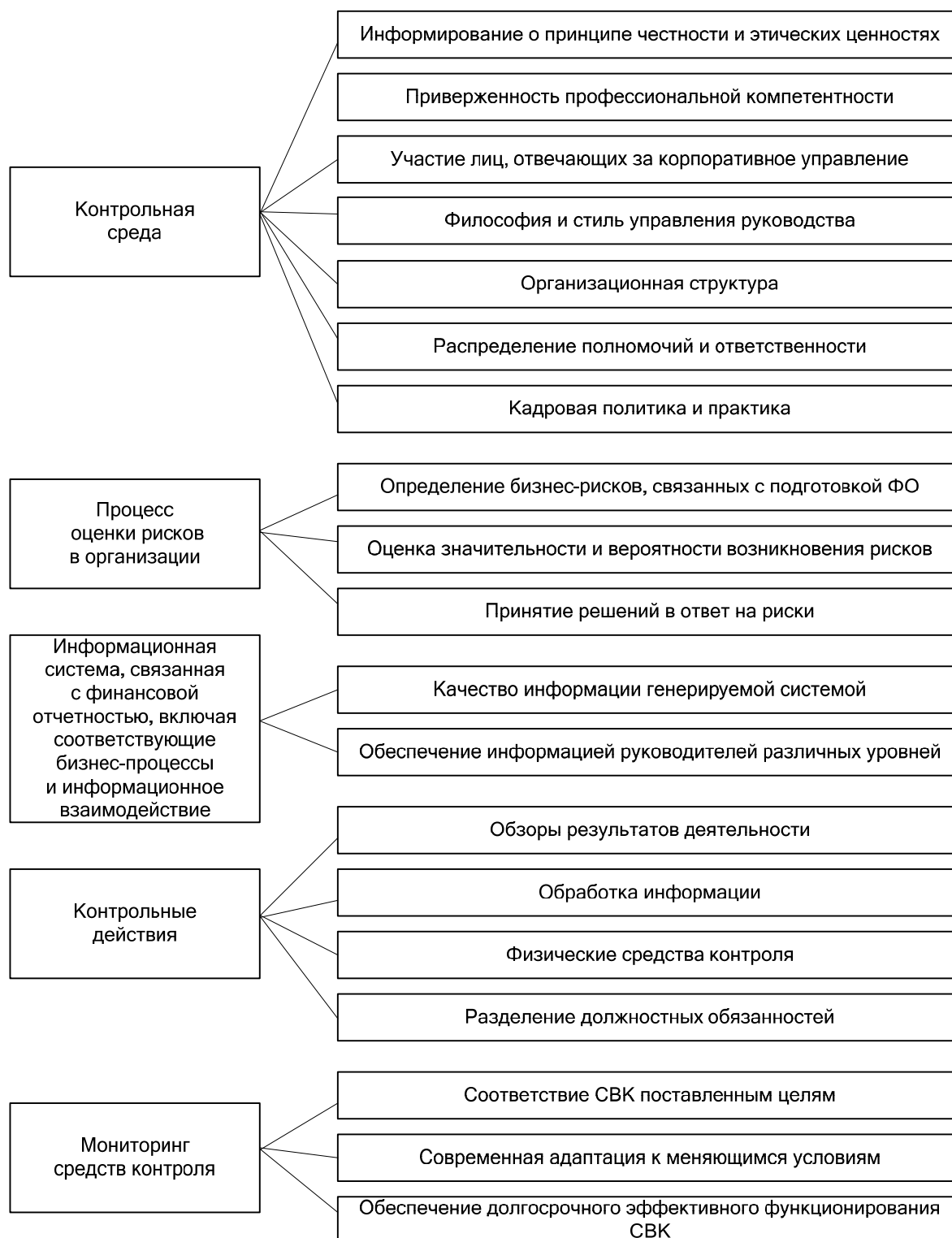


Рис. 2. Компоненты системы внутреннего контроля организации

Примечание: Схема разработана автором по материалам п. А58 и Приложения 1 МСА 315 [9, с. 375, 401-402].

Анализ составляющих компонентов СВК позволит аудитору определить риски ее ограниченности (таблица 1). Так, если контрольная среда предприятия и стиль управления не предполагают наличие корпоративных ценностей, принципов этики и порядочности, это может создать благоприятную среду для противоправных действий, включающих как ма-

нипуляцию данными финансовой отчетности в интересах отдельных лиц, так и мошенничество и даже физическое расхищение активов.

Неверно сформулированные цели СВК изначально не позволят сделать ее эффективной, а система определения, оценки рисков и реагирования на них может свести к минимуму результативность всех контрольных процедур.

Таблица 1. Влияние элементов СВК на снижение ее ограничений

<i>Содержание элементов СВК</i>	<i>Наличие ошибок при разработке или модификации СВК</i>	<i>Влияние человеческого фактора во время функционирования СВК</i>	<i>Возможность обхода СВК</i>
Активно действующие принципы этики и честности			+
Компетентность сотрудников	+	+	
Участие ЛОКУ в работе СВК			+
Философия и стиль управления руководства	+	+	+
Организационная структура		+	+
Делегирование полномочий и ответственности		+	+
Кадровая политика	+	+	+
Определение бизнес-рисков, связанных с подготовкой ФО и их оценка	+		+
Принятие решений в ответ на риски		+	+
Качество информации, генерируемой автоматизированной и ручной составляющими СВК		+	+
Обзоры результатов деятельности, анализ и обработка информации		+	+
Физические средства контроля			+
Распределение должностных обязанностей		+	+
Соответствие СВК поставленным целям	+	+	+
Своевременная адаптация к меняющимся условиям	+		+
Обеспечение долгосрочного эффективного функционирования СВК	+		+

Неадекватная организационная структура предприятия, слабая кадровая политика и нерациональное разграничение полномочий между сотрудниками не позволят ни сформировать эффективную СВК, ни обеспечить ее результативность, ни, тем более, уберечь

предприятие от мошенничества. Плохо разработанные или неэффективно функционирующие средства физического контроля лишат организацию возможности защититься от противоправных действий руководства и персонала.

Аудитор должен оценить средства контроля, которые содержатся в СВК, например такие:

- санкционирование хозяйственных операций соответствующими ответственными лицами и наличие распорядительных документов;
- проверка полноты и правильности оформления первичных учетных документов;
- контроль соответствия действий лиц, осуществляющих хозяйственные и учетные операции, тем полномочиям, которые им делегированы;
- контроль арифметической правильности расчетов;
- проверка соответствия учетных операций как учетной политике предприятия, так и хозяйственной сути операций;
- контроль документального оформления, санкционирования и учета необычных или значительных хозяйственных операций;
- контроль соответствия аналитического и синтетического учета;
- сверка данных первичных документов, регистров и отчетности;
- сверка расчетов с контрагентами;
- контроль физической сохранности активов (инвентаризация);
- проверка соблюдения технологий производства и регламентов оказания услуг;
- контроль доступа к автоматизированным информационным системам предприятия и их защищенности от внешнего проникновения;
- финансовый анализ состояния предприятия;
- сравнение плановых показателей развития предприятия и фактических показателей;
- проверка соответствия стратегии и тактики предприятия целям и миссии, заявленным при его создании.

Для проверки действенности инструментов контроля аудитор может использовать следующие процедуры.

1. Проверка:

а) это может быть изучение визирования документов или исследование соответствия учетных записей учетной политике предприятия,

б) попытка получить свободный доступ к активам и обход СВК,

в) проверке может быть подвергнуто формирование бухгалтерских проводок автоматизированной системой учета,

г) проверка документов, отражающих процессы оценки рисков предприятия и реагирования на возникающие риски.

2. Наблюдение за применением конкретных средств контроля:

а) отслеживание процесса выдачи наличных средств или отгрузки продукции с целью проверки процедуры санкционирования операции,

б) наблюдение за процессом составления финансовой отчетности.

3. Запрос персоналу — опрос сотрудников, непосредственно производящих конкретное изделие, о количестве материалов, расходуемых на производство изделия, для проверки контроля за соблюдением технологии производства.

4. Внешнее подтверждение — запрос контрагенту предприятия о регулярности составления актов сверок расчетов.

Определение значительных недостатков системы внутреннего контроля предприятия

Аудитор не в состоянии получить абсолютную уверенность в отсутствии недостатков СВК организации вследствие неотъемлемых ограничений, присущих аудиту [9, с. 130-132]. Однако аудитор должен приложить максимум усилий по выявлению таких недостатков, особенно тех, которые являются значительными и могут существенно повлиять как на достоверность финансовой отчетности, так и на возможность продолжения ею своей деятельности в обозримом будущем. Группировка таких недостатков приводится на рисунке 3 — это недостатки СВК, подверженные значительному взаимному влиянию, либо те, которые могут нанести предприятию существенный урон в будущем; недостатки, способные существенно исказить финансовую отчетность; наличие показателей или активов, подверженных существенным искажениям или потерям.

Наличие существенных недостатков СВК аудитор может обнаружить по целому ряду признаков: 1) обнаружение аудитором пробелов и несовершенств в среде и инструментах контроля; 2) отсутствие эффективных процедур оценки рисков; 3) искажения финансовой отчетности (как аудируемой, так и за преды-

дущие периоды), даже если по ним внесены исправления; 4) Свидетельства неспособности

руководства осуществлять надзор за подготовкой финансовой отчетности (рисунок 4).

Взаимосвязь, недостатков СВК и вероятность их проявления в будущем	Значительное влияние недостатка на подготовку ФО	Подверженность отдельных элементов ФО искажениям и потерям
Вероятность недостатков, приводящих к существенным искажениям в ФО в будущем Причина и частота обнаруженных исключений в результате недостатков в средствах контроля Взаимодействие того или иного недостатка с другими недостатками в СВК Недостатки, способные повлиять на способность организации продолжать деятельность в будущем	Общие средства контроля и мониторинга Средства контроля по предотвращению и обнаружению недобросовестных действий Средства контроля выбора и применения значимых аспектов учетной политики Средства контроля значительных операций со связанными сторонами Средства контроля значительных операций, выходящих за рамки обычной деятельности организации Средства контроля процесса подготовки ФО в конце периода	Подверженность соответствующего актива или обязательства потерям, или недобросовестным действиям Субъективность и сложность определения оценочных величин Суммы в ФО, подверженных воздействию соответствующих недостатков Объем деятельности, который имел место или может место с остатком по счету или виду операций, подверженных воздействию соответствующего недостатка

Рис. 3. Классификация значительных недостатков СВК

Примечание: схема разработана автором по материалам п. 8 и п. А6 МСА 265 [9, с. 317, 320].

Аудитор обязан сообщить об обнаруженных значительных недостатках системы внутреннего контроля руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление. Однако, в некоторых обстоятельствах не рекомендуется сообщать о выявленных недостатках руководству предприятия — в случаях, когда 1) аудитор обнаружил риски того, что руководство сознательно нарушает законодательные акты или причастно к такому; 2) аудитор обнаружил риск того, что руководители или влиятельные сотрудники СВК осуществляют противоправные действия [9,

с. 223, 274, 326]. В таких случаях аудитор должен обращаться с соответствующей информацией непосредственно к лицам, отвечающим за корпоративное управление, причем к тем, которые не участвуют непосредственно в управлении организацией. Форма — письменная или устная, а также сроки уведомления соответствующих лиц организации о рисках в СВК, зависят от значительности обнаруженных рисков и их важности для выполнения такими лицами своих обязанностей в системе контроля качества организации (рисунок 5).

1. Свидетельство наличия неэффективных аспектов контрольной среды	Признаки того, что значительные операции, в которых руководство финансово заинтересовано, должным образом не контролируются ЛОКУ Выявление недобросовестных действий руководства, независимо от их существенности, которые не были предотвращены СВК Неспособность руководства принять соответствующие меры по исправлению ситуации по ранее доведенным до его сведения значительным недостаткам
2. Отсутствие или неэффективность процедур оценки рисков	Отсутствие процедур оценки рисков там, где они необходимы Неспособность руководства эффективно выявлять РСИ Неэффективность ответных мер руководства в ответ на выявленные существе РСИ
3. Наличие недостатков СВК, как обнаруженных в предыдущих ФО, так и пропущенных руководством	Искажения, обнаруженные в ходе аудиторских процедур, которые не были предотвращены или обнаружены и исправлены средствами внутреннего контроля организации Исправление ранее выпущенной финансовой отчетности, отражающее исправление существенного искажения по причине ошибки или недобросовестных действий
4. Свидетельства неспособности руководства осуществлять надзор за подготовкой финансовой отчетности	

Рис. 4. Признаки значительных недостатков в системе внутреннего контроля организации

Примечание: Схема разработана автором по материалам п. 8 и п. А7 МСА 265.

Отдельно следует отметить, что если организация участником рынка ценных бумаг, то сообщить ЛОКУ об обнаруженных недостатках системы внутреннего контроля аудитор должен до даты утверждения финансовой отчетности организации, чтобы руководство смогло выполнить требования регулятора такого рынка.

Следствием обнаружения большого количества существенных недостатков СВК могут быть следующие действия аудитора:

1) оценка рисков существенных искажений как высоких — с соответствующим планированием объема аудита, количества и разновидностей проводимых аудитором процедур;

2) необходимость глубокого анализа наличия недобросовестных действий руководства или персонала, включая сознательное искажение финансовой отчетности либо мошенничества и коррупционных проявлений;

3) обязательное обсуждение с ЛОКУ и руководством организации результатов оценки СВК;

4) отказ от продолжения аудиторского задания [9, с. 393], в случае если недостатки СВК не позволят аудитору получить надлежащие, достаточные и непротиворечивые аудиторские доказательства.

Итак, проведенное исследование позволяет утверждать, что изучение и оценка СВК является неотъемлемой составляющей современной риск-ориентированной концепции аудита. Системе внутреннего контроля организации присущи определенные ограничения — как в момент ее формирования, так и в процессе ее функционирования. Система внутреннего контроля состоит из взаимосвязанных и взаимовлияющих компонентов, эффективность которых позволяет снизить риск существенных искажений финансовой отчетности и риск невозможности продолжать деятельность предприятия. Результаты оценки СВК позволяют аудитору сформировать оптимальный план аудиторской проверки и определить объем и содержание аудиторской проверки.

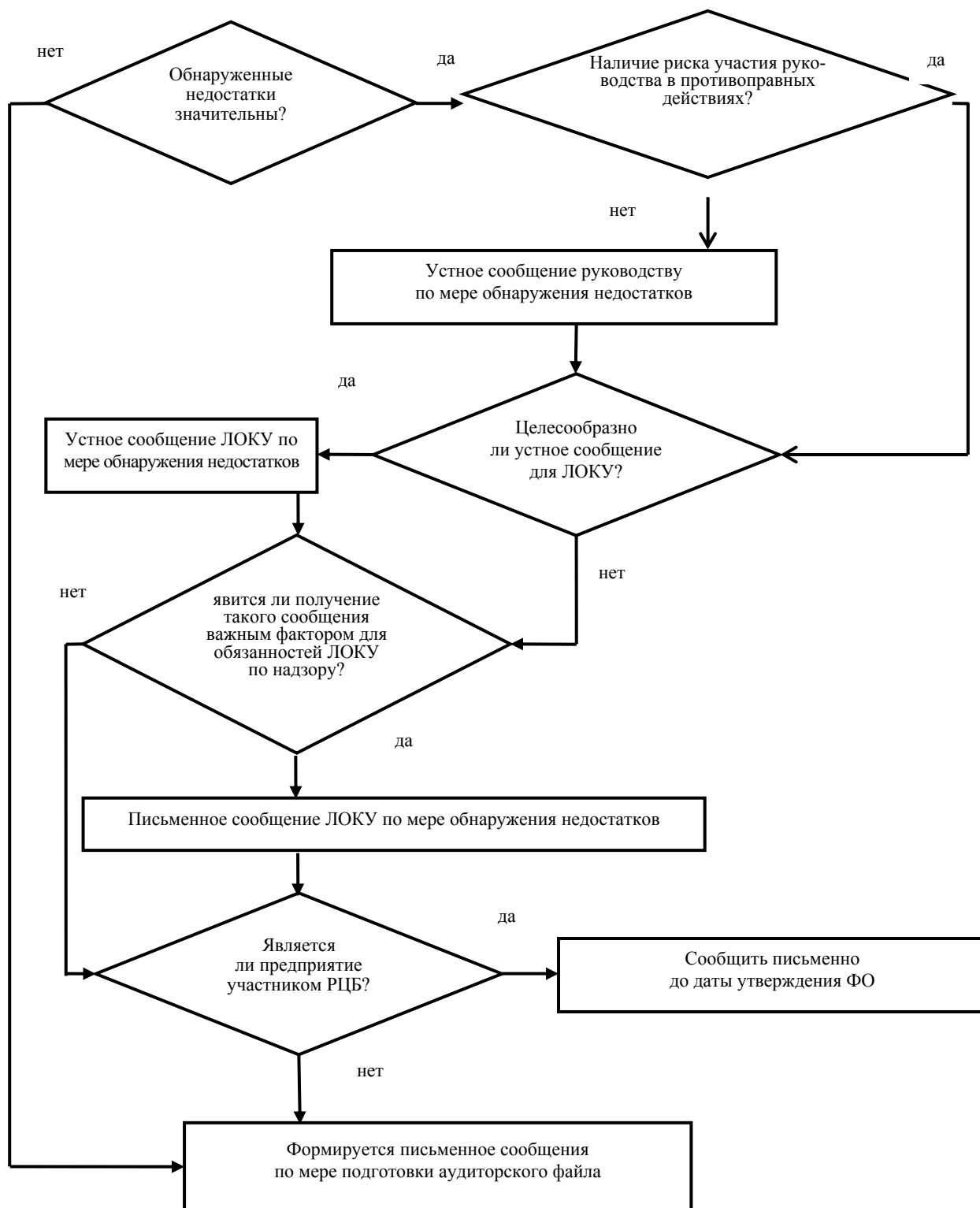


Рис. 5. Алгоритм выбора формы и сроков сообщения ЛОКУ информации о недостатках в СВК

Примечание: блок-схема составлена автором по материалам п. 9 и A13-A14 МСА 265 [9, с. 324].

Список литературы

1. Алтухова Н.В., Могила Н.А. Риск мошенничества в аудируемой организации и аудиторские процедуры в ответ на оцененный риск // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2018. Т. 7. № 1 (22). С. 14-17.
2. Алябьева А.Р., Мильгунова И.В. Основные подходы к оценке системы внутреннего контроля на этапе планирования аудита // Актуальные проблемы международных отношений в условиях формирования мультиполярного мира: Сб. науч. ст. V междунар. науч.-практ. конф. Юго-Западный государственный университет. 2016. С. 7-11.
3. Бодяко А.В. Аудит системы внутреннего контроля в соответствии с Международными стандартами аудита // Аудиторские ведомости. 2018. № 1. С. 5-11.
4. Гаджиев Н.Г., Ахмедова Л.А., Магомедова Г.Р. Оценка системы внутреннего контроля при проведении аудита // Экономика и предпринимательство. 2016. № 4-2 (69-2). С. 988-993.
5. Древинг С.Р., Хрустова Л.Е. Современное понимание категории «внутренний финансовый контроль»: проблемы и перспективы изучения // Управленческие науки. 2016. № 3. С. 30-44.
6. Ковалева В.И. Разграничение понятий «оценка» и «аудит» системы внутреннего контроля коммерческой организации // Science Time. 2015. № 10 (22). С. 161-166.
7. Кулинич И.Н. Оценка рисков в системе внутреннего контроля предприятия // Ломоносовские чтения-2018: Сб. материалов ежегодн. науч. конф. 2018. С. 156-157.
8. Левин С.Е. Ценностная модель в деятельности подразделения внутреннего контроля и внутреннего аудита // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2016. № 1 (33). С. 241-254.
9. Международные стандарты аудита. Сборник Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг (Том I), изд. 2015 г. 2016 г., International Federation of Accountants (IFAC) [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://www.ifac.org/publications-resources?publication-type=&source=&language=88&x=81&y=4> (дата обращения: 12.08.2017).
10. Нигматулина Э.Р. Оценка системы внутреннего контроля на предприятии как необходимый элемент подготовки к аудиторской проверке // Фундаментальные проблемы науки: Сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф.: в 4 ч. 2017. С. 162-164.
11. Позосова Д. Теоретические аспекты организации внутреннего аудита и контрольной среды предприятия // Вестник профессионального бухгалтера. 2016. № 7-9 (190-192). С. 152-157.
12. Ракитянская Т.Б. Система внутреннего контроля и управление рисками на уровне предприятия // Аудит. 2016. № 4-5. С. 20-22.
13. Рожнова О.В. Оценка эффективности СВК российских организаций в условиях кризисных экономических явлений и вступления России в ВТО // Аудиторские ведомости. 2015. № 10. С. 26-42.
14. Романова И.Б., Ермишина О.Ф., Сажина С.С., Иванчук А.В. Внутренний аудит и внутренний контроль в системе экономической безопасности хозяйствующего субъекта: от теории к практике // Успехи современной науки и образования. 2016. Т. 2. № 4. С. 64-66.
15. Хайрутдинов А.Р. Применение риск-ориентированного подхода к внутреннему аудиту как элементу системы внутреннего контроля организации // Science Time. 2017. № 7 (43). С. 23-29.
16. Шнайдер В.В., Люльков Р.Н. Теоретические аспекты организации внутреннего аудита и контрольной среды предприятия // Вестник СамГУПС. 2017. № 1 (35). С. 110-113.
17. Юрьева Л.В., Сухих В.С. Внутренний аудит и его взаимосвязь с системой внутреннего контроля организации: проблема идентификации и международный опыт // Вестник УрФУ. Серия: Экономика и управление. 2015. Т. 14. № 4. С. 622-641.
18. International Professional Practices Framework. <https://global.theiia.org/standards-guidance/>
19. Lee T., Azham M. The evolution of auditing: An analysis of the historical development. Journal of Modern Accounting and Auditing, 2008, Vol. 4. № 12, pp. 1-8.
20. Owolabi S.A., Olajumoke J., Ayodeji A. Evolution and development of auditing. Unique Journal of Business Management Research, 2016, Vol. 3(1), pp. 32-40.
21. Sarbanes-Oxley Act of 2002. <http://news.findlaw.com/cnn/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf>.

УДК 657.6
ББК 65.052

Классификация рисков коррупционных действий в аудируемой коммерческой организации и действия аудитора в ответ на обнаруженные риски

Classification of corruption risks in audited commercial organization and the auditor action in response to detected risks

Николай Алексеевич МОГИЛА,

Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова, филиал в г. Севастополе

E-mail: nikoalex98@mail.ru

Екатерина Александровна ЯКОВЕНКО,

Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова филиал в г. Севастополе

E-mail: kate.yago@mail.ru

Научный руководитель: Н.В. Алтухова, кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики, филиала МГУ имени М.В. Ломоносова, в г. Севастополе, аттестованный аудитор

Научная специальность: 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика

Аннотация. В работе проводится качественный и количественный анализ коррупционных действий в аудируемых коммерческих организациях и предлагается их классификация. К таким нарушениям можно отнести: коррупционные действия с использованием сговора с контрагентами, подкуп государственных служащих, поборы с подчиненных. В статье рассматриваются факторы, побуждающие руководство и сотрудников коммерческих организаций к противоправным коррупционным действиям. Такими факторами служат специфические, присущие именно этим противоправным действиям, побуждения, возможности и оправдания, наличие которых поможет аудитору обнаружить риски коррупционных проявлений на аудируемом предприятии. Помимо этого, в работе предлагается алгоритм действий аудитора в ответ на обнаруженные риски наличия элементов коррупции, легализации преступных доходов или финансирования терроризма в аудируемой организации.

Abstract. The paper provides qualitative and quantitative corrupt practices analysis in audited commercial organizations and their qualification is offered. Such violations include: corrupt practices using collusion with contractors, civil servants bribery, extortion from subordinates. Also in the article are considered the factors that encourage management and employees of commercial organizations on illegal corruption actions. These factors are specific, inherent in these illegal actions, motivations, opportunities and justifications, the presence of which will help the auditor to detect the corruption manifestations risks in the audited enterprise. In addition, the paper proposes an algorithm for the actions of the auditor in response to the detected corruption elements risks, the criminal proceeds legalization or the financing of terrorism in the audited organization.

Ключевые слова: аудит, аудит коррупционных действий, корпоративная коррупция, риск неправомерных действий

Key words: audit, audit of corruption actions, corporate corruption, risk of illegal actions

Введение

Современная экономическая и политическая ситуация требует от всех участников финансового контроля выявлять факты коррупции, легализации преступных доходов или финансирования терроризма в деятельности коммерческих и государственных организаций. Внешний аудит, определяя возможное наличие существенных искажений финансовой отчетности, может вскрыть и факты неправомерных действий сотрудников и руководства организации, в частности, коррупционных проявлений.

Тема рисков коррупционных действий в аудируемых организациях, а также действий аудитора в случае обнаружения таких рисков рассматривается в работах С.В. Арженовского [4], Ю.Т. Климко и О.О. Мельник [6], Д.В. Лысенко [9], М.А. Штефан и Д.А. Быковой [14].

Актуальность данной темы обуславливается тем, что в современных условиях функционирования экономики и регулирования процесса финансового контроля аудиторская проверка может обнаружить факты коррупционных явлений в аудируемой организации уже на этапе оценки риска существенного искажения финансовой отчетности. Кроме того, как известно, с 1 января 2017 г. в России действуют приказы Министерства финансов «О введении в действие Международных стандартов аудита на территории Российской Федерации», что предполагает новое регулирование процесса финансового контроля.

Задачей статьи является классификация рисков коррупционных действий, а также предложение алгоритма действий аудитора в случае обнаружения таких рисков.

Классификация рисков коррупционных действий и факторы, обуславливающие такие риски

В МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» классифицируются два вида недобросовестных действий — искажения вследствие недобросовестного составления финансовой отчетности и искажения вследствие неправомерного присвоения активов [11, с. 212].

Отечественные ученые и практики рассматривают еще один вид недобросовестных действий, разновидность корпоративного мошенничества — коррупцию [6, с. 188; 9, с. 90; 14, с. 21]. Существенное искажение финансовой отчетности может быть следствием коррупционных действий руководства высшего или среднего уровня.

Одним из самых распространенных видов коррупционных действий внутри коммерческой организации является незаконное обогащение руководящих работников различных уровней посредством сговора с контрагентами. Такие сотрудники могут получать незаконное вознаграждение от поставщиков и подрядчиков (так называемый откат) за то, что оплачивают их услуги или товары по заведомо завышенным ценам, либо за поставку ими товаров и услуг низкого качества (рис. 1). Нарушая правила ценообразования, принятые в компании, либо методы предоставления «кредитной линии» в пользу конкретного покупателя, представители компании могут получать от него определенное вознаграждение. Нарушение антимонопольного законодательства в виде картельных сговоров также является примером коррупционных действий, практикуемых некоторыми организациями.

Серьезный урон имиджу и благополучию предприятия наносят также незаконные поборы руководства с работников — за назначение на определенную должность, за предоставление денежных и других поощрений.

Когда в коррупционные отношения включаются государственные служащие, это уже представляет угрозу для государственных и общественных интересов, так как влияет и на наполнение бюджета, и на использование бюджетных средств, и на интересы (в частности, благополучие и здоровье) широких слоев потребителя.

Существование таких видов коррупции подтверждается исследованием «Взгляд в будущее с умеренным оптимизмом. Российский обзор экономических преступлений за 2016 год», проведенных фирмой «Прайс-УотерхаусКуперс» в 2017 г. Количественный анализ таких правонарушений приведен на рис. 2.



Рис. 1. Классификация возможных коррупционных проявлений в коммерческих предприятиях

Примечание: классификация построена авторами.

Каким образом коррупционные действия, совершаемые персоналом аудируемой организации, могут касаться задач аудитора? Ведь он, не имея полномочий на розыскные действия, не обязан ни раскрывать, ни юридически квалифицировать подобные нарушения.

Во-первых, такие действия ухудшают финансовые показатели предприятия (дохода, прибыли, финансовых потоков), которое, безусловно, искажает показатели финансовой отчетности.

Во-вторых, существует возможность серьезных санкций к предприятию, которые могут предпринять государственные органы — вплоть до прекращения его деятельности. А ведь аудитор должен дать потенциальному пользова-

телю своего заключения еще и обоснованную уверенность в непрерывности деятельности аудируемой организации.

Как видим, диагностика рисков неправомерных действий (коррупционных в том числе) находится в сфере деятельности аудитора.

Для того чтобы любое мошенничество осуществилось, необходимо наличие трех факторов:

- (1) побуждение к неправомерным действиям;
- (2) возможность более или менее долго совершать противоправные действия;
- (3) наличие оснований, оправдывающих мошенника в собственных глазах и позволяющих ему не стыдиться совершаемых действий [11, с. 225].

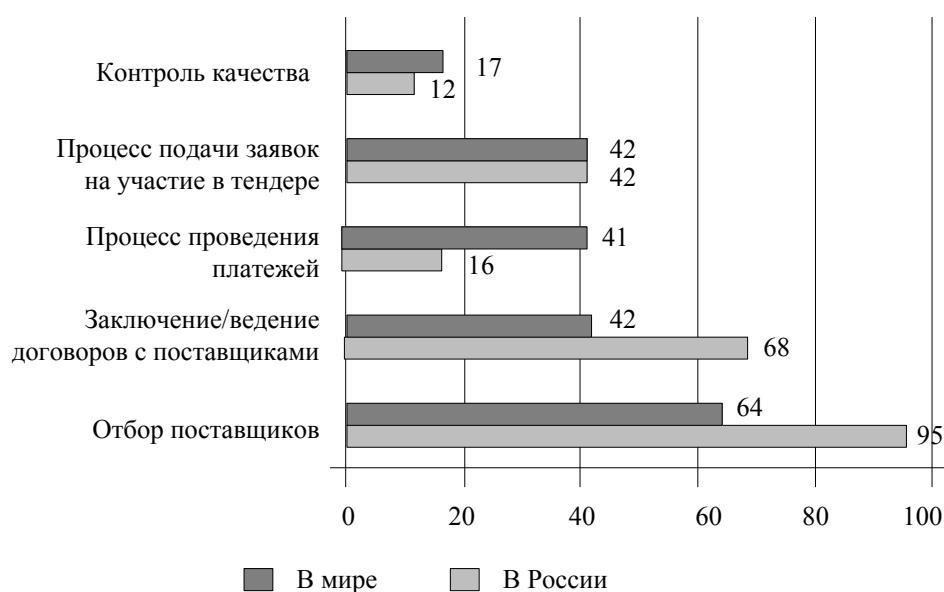


Рис. 2. Количественные показатели коррупционных проявлений в коммерческих организациях в 2016 г. (доля ответивших положительно), %

Примечание: график построен авторами по материалам источника [5].

Уже упомянутое исследование «Взгляд в будущее с умеренным оптимизмом. Российский обзор экономических преступлений за

2016 год» показывает, что наличие возможности противоправных действий — наиболее значительный фактор их проявления (рис. 3).

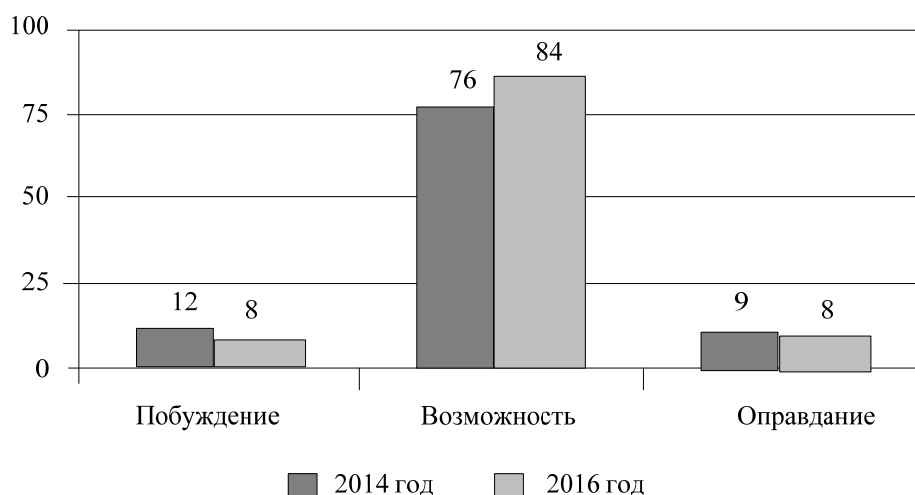


Рис. 3. Структура факторов риска неправомерных действий в российских компаниях (доля ответивших положительно), %

Примечание: диаграмма построена авторами по материалам источника [5].

Содержание этих факторов довольно подробно изложено в Приложении 1 к МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» [11, с. 212].

Авторами предлагается следующее содержание и типизация таких факторов в отношении именно коррупционных действий (рис. 4).

Побуждением к подкупу должностных лиц может быть желание руководства предоставления своему предприятию определенных пре-

ференций (получение выгодных заказов, положения на рынке, снижения издержек и налоговых платежей и т.д.). Такая «забота» о своем предприятии редко бывает альтруистичной, — как правило, лицо, совершающее такие действия, руководствуется эгоистическим стремлением упрочить свои позиции в организации, продвинуться по карьерной лестнице, получить крупную премию и т.д. Осуществляя сговор с контрагентом, коррупционер напрямую получает экономическую выгоду.

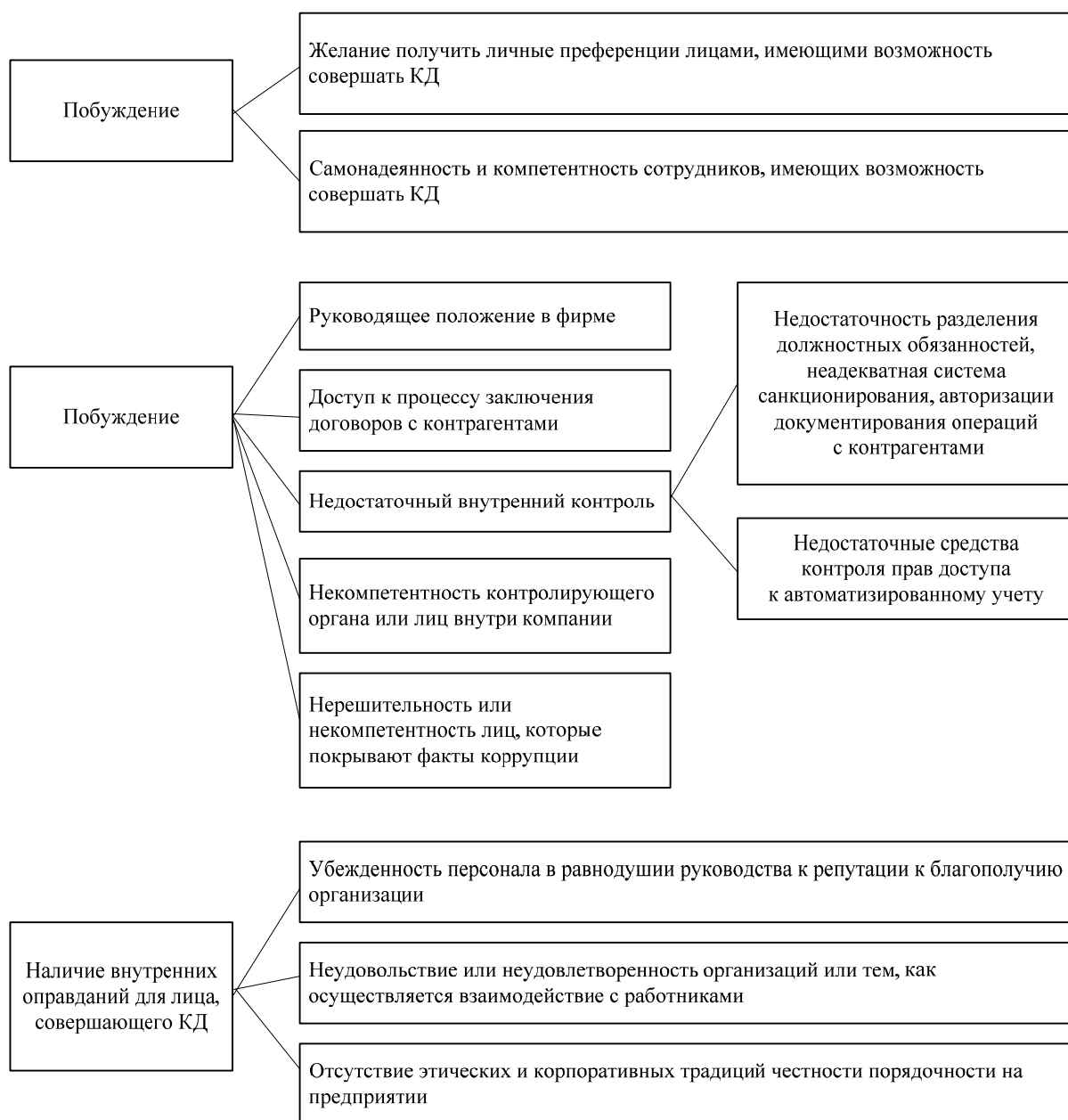


Рис. 4. Факторы риска незаконного присвоения активов

Примечание: схема построена авторами с использованием материалов источников [11, с. 255—256] и [4, с. 154].

Важным побудительным мотивом для таких действий является также самонадеянность коррупционера и его компетентность в той области экономической деятельности, в которой он действует [4, с. 154]. Будучи уверенным, что выявить его противоправные поступки затруднительно, в силу их ловкости и криминального совершенства, а также обнаружив возможность их осуществления, коррупционер решается предпринять свои действия.

Такая возможность существует, если разрушитель относится к руководству организации либо имеет полномочия по заключению договоров с контрагентами. Если в организации плохо организовано разделение должностных обязанностей, недостаточно разграничены полномочия сотрудников, неадекватна система санкционирования контрактов — то высока вероятность злоупотребления такими недостатками со стороны недобросовестных сотрудников. Такие злоупотребления возможны также, если система контроля действует недостаточно эффективно, либо если контролирующим лицам недостает решимости раскрывать факты таких нарушений.

Немаловажным фактором наличия коррупции на предприятии является убежденность персонала в равнодушии руководства к репутации и благополучию организации, а также отсутствие этических требований, традиций и корпоративной культуры. Это дает коррупционеру оправдание в собственных глазах своих противоправных действий.

Действия аудитора в ответ на обнаруженные риски коррупционных действий

Действующий с 2017 года пересмотренный Международный стандарт аудита 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» относит к нарушениям действующего законодательства такие факты, как «мошенничество, коррупция и взяточничество, отмывание денег, финансирование терроризма и доходы от преступлений» [12, п. А6, с. 1081], что свидетельствует об определенных обязанностях аудиторского сообщества в этой области. Тема отказа от принятия аудиторского задания подробно исследована в работе [3].

Возможность наличия упомянутых рисков аудитор может обнаружить еще на этапе преддоговорной подготовки, изучая репутацию клиента, как этого требуют Международные стандарты контроля качества [13, с. 84—85]. В этом случае аудитор может не принимать аудиторское задание.

Этого же требует и Кодекс аудиторской этики, прямо запрещая взаимоотношения с клиентом в случае, если перед заключением договора аудитору становится известно о «вовлеченности заказчика в незаконную деятельность (такую, как отмывание денег), его нечестность или сомнительные способы формирования финансовой отчетности» [8, с. 41].

Как же вести себя аудитору, если такие факты станут известны уже на этапе выполнения задания? Международный стандарт аудита 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» указывает, что к профессиональной компетенции аудитора не относится юридическое квалифицирование прямого нарушения законодательства [12, с. 277]. К тому же, аудитор не имеет юридических полномочий на проведение следственных действий. Российский «Кодекс профессиональной этики аудиторов» также утверждает, что «факт установления несоблюдения [законов] в конечном счете определяется судебными органами» [7, п. 2.70]. Тем не менее, если при изучении деятельности клиента или сборе аудиторских доказательств аудитор идентифицирует соответствующие риски, он обязан на это отреагировать.

Если нарушения антикоррупционного законодательства существенно влияет на показатели финансовой отчетности предприятия, это обязательно должно быть отражено в аудиторском заключении — «аудитор должен в соответствии с МСА 705 выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение о финансовой отчетности» [12, п. 25, с. 275].

Осторожный руководитель аудиторского задания может принять решение о прекращении выполнения задания или об отказе от выражения аудиторского мнения, если убедится в том, что факты коррупции, легализации преступных доходов или финансирования терроризма инициированы руководством предприятия или лицами, отвечающими за корпора-

тивное управление. Такие действия оговорены в МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», если такое несоблюдение клиентом законов препятствует получению разумной уверенности [10, с. 108], а также МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» – «если руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, препятствуют аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств для оценки того, что случаи несоблюдения законов и нормативных актов могут оказаться существенными для финансовой отчетности» [12, с. 275]. Российский «Кодекс профессиональной этики аудиторов» также предусматривает возможность отказа от выполнения задания и от профессиональных взаимоотношений, если это разрешено нормативными правовыми актами [7, п. 2.86]. Рекомендации как отказаться от продолжения выполнения аудиторского задания, не нарушая требований закона и аудиторских правил, предлагаются в материале [6].

Отказ от продолжения выполнения аудиторского задания не противоречит требованиям ни Гражданского кодекса РФ [1, п. 2 ст. 310], ни Федеральный Закон «Об аудиторской деятельности» [2, п. 1 ст. 13]. Эти документы предусматривают право любого субъекта предпринимательской деятельности на отказ от договорных отношений в случае, если контрагент препятствует субъекту в выполнении его договорных обязательств. Разумеется, нет сомнений в том, что владельцы либо высшие должностные лица будут препятствовать аудиторам в раскрытии таких противоправных действий.

Если же нарушения законности допускаются не высшим персоналом, то аудитор обязан сообщить об обнаруженных фактах коррупционных правонарушений, их признаках либо о рисках таких случаев учредителям, представителям либо руководству аудируемого лица. Такие требования содержатся в Федеральном Законе «Об аудиторской деятельности» [2, п/п 3.1 п. 2, ст. 13], МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными

стандартами аудита» [10, с. 107]. Федеральный Закон «Об аудиторской деятельности» обязывает должностных лиц или владельцев аудируемой организации проинформировать аудитора о результатах рассмотрения данной информации в течение 90 дней со дня ее получения [2, п. 3, ст. 14]. Российский «Кодекс профессиональной этики аудиторов» предусматривает, что «если аудитор устанавливает факт несоблюдения или у него возникают подозрения в несоблюдении, он должен обсудить это с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление» [7, п. 2.71] и предусмотреть, как руководство может смягчить последствия таких действий или остановить их [7, п. 2.75].

Итак, по результатам исследования можно утверждать следующее.

1. Коррупционные проявления на аудируемом предприятии напрямую затрагивают сферу деятельности аудитора.

2. Такие нарушения можно типологизировать следующим образом: (1) коррупционные действия с использованием сговора с контрагентами; (2) подкуп государственных служащих; (3) поборы с подчиненных.

3. Можно выделить специфические, присущие именно этим противоправным действиям, побуждения, возможности и оправдания, наличие которых поможет аудитору обнаружить риски коррупционных проявлений на аудируемом предприятии.

Авторами предложен следующий алгоритм действий аудитора в случае обнаружения рисков наличия элементов коррупции, легализации преступных доходов или финансирования терроризма в аудируемой организации: (1) не принимать аудиторского задания, если на этапе преддоговорной подготовки обнаружатся свидетельства серьезных нарушений потенциальным клиентом антикоррупционного законодательства или признаки отмывания им преступных доходов либо финансирования терроризма; (2) если такие признаки аудитор обнаружит уже на этапе выполнения задания, он обязан отразить влияние таких действий на существенное искажение финансовой отчетности в аудиторском заключении; (3) если масштабы таких действий не позволяют ему сформировать аудиторское мнение, аудитор

отказывается от выражения своего мнения либо от дальнейшего выполнения аудиторского задания; (4) профессиональное суждение аудитора, обсуждение проблемы с представителями клиента и консультации с юристами должны определить, являются ли упомянутые противоправные действия угрозой общественным интересам, и, исходя из этого — есть ли у аудитора обязанность сообщить о данных фактах в соответствующие органы государственного контроля.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 29.07.2017).
2. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (ред. от 01.05.2017).
3. Алтухова Н. В. Отказ от принятия аудиторского задания на этапе преддоговорных мероприятий в соответствии с Международными стандартами аудита // Аудиторские ведомости. 2016. № 12. С. 25-33.
4. Арженевский С.В., Бахтеев А.В., Наливайченко А.В. Перспективы развития методологии оценки риска существенного искажения вследствие мошенничества в процессе аудита // Journal of Economic Regulation. 2016. Т. 7. № 4. С. 147-158.
5. Взгляд в будущее с умеренным оптимизмом. Российский обзор экономических преступлений за 2016 год [Электронный ресурс] // URL: <https://www.pwc.ru/ru/gecs2016.pdf>
6. Климко Т.Ю., Мельник О.О. Корпоративне шахрайство: реалії сучасності // Науковий вісник Ужгородського університету. 2015. Серія: Економіка. Вип. 2 (46). С. 185-190.
7. Кодекс профессиональной этики аудиторов (одобрен Советом по аудиторской деятельности 22.03.2012, протокол № 4) (ред. от 22.12.2017).
8. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров. Новосибирск: САФБД, 2011.
9. Лысенко Д.В. Персонал и финансовые хищения в условиях кризиса // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2015. № 5 (164). С. 83-92.
10. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита». Сборник Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг (Т. I), издание 2015 года. 2016 год, International Federation of Accountants (IFAC) [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://www.ifac.org/publications-resources?publication-type=&source=&language=88&x=81&y=4> (дата обращения: 12.03.2018).
11. Международный стандарт аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности». Сборник Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг (Том I), издание 2015 года. 2016 год, International Federation of Accountants (IFAC) [Электронный ресурс] // URL: <https://www.ifac.org/publications-resources?publication-type=&source=&language=88&x=81&y=4>.
12. Международный стандарт аудита 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности». Сборник Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг (Т. I), издание 2015 года. 2016 год, International Federation of Accountants (IFAC) [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://www.ifac.org/publications-resources?publication-type=&source=&language=88&x=81&y=4> (дата обращения: 12.03.2018).
13. Международный стандарт контроля качества 1. Сборник Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг (Том I), издание 2015 года. 2016 год, International Federation of Accountants (IFAC) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.ifac.org/publications-resources?publication-type=&source=&language=88&x=81&y=4> (дата обращения 12.03.2018).
14. Штефан М.А., Быкова Д.А. Аудит мошенничества: понятие и сущность // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 40. С. 19-27.

УДК 657(470+571)/(075.8)
ББК 65

Сложные вопросы формирования стоимости строящихся объектов

Complex problems of forming the value of building objects

Лариса Николаевна ГЕРАСИМОВА,

доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры экономики и управления в строительстве,
Московский государственный строительный университет (НИУ МГСУ)

E-mail: 22969@mail.ru

Аннотация. В статье рассматриваются некоторые аспекты формирования стоимости жилых объектов. Рассмотрены новые изменения законодательства о долевом строительстве, проанализированы его изменения и влияние на использование застройщиком долевых средств на строительство. Показано, что наиболее эффективной мерой станет компенсационный фонд, формируемый за счет взносов застройщиков.

Ключевые слова: долевое строительство, разрешение на строительство, нецелевое использование денежных средств, взносы застройщика в компенсационный фонд

Abstract. In the article some aspects of the formation of the value of residential objects are considered. Considered are new changes in the legislation on shared construction, analyzed its changes and impact on the use of the developer's equity funds for construction. It is shown that the most effective measure will be a compensation fund, formed at the expense of developer contributions.

Key words: shared construction, construction permit, misuse of funds, developer's contributions to the compensation fund

Введение

Вопросы о том, как формируется стоимость объекта строительства, немаловажны для застройщиков и инвесторов, даже если инвесторы не являются по совместительству генеральными подрядчиками.

Такие застройщики не учитывают долевые средства для налогообложения, в связи с чем отражаться затраты на строительство должны только в бухучете [1].

Одновременно с этим включение любых расходов в стоимость объекта строительства может вызвать разногласия с контролирую-

щими органами, и в таком случае затраты невозможно будет включить в стоимость строительных работ или отнести к целевым, осуществив финансирование за счет средств инвесторов. Кроме того, их невозможно будет списать в счет снижения налогооблагаемой прибыли или для возмещения налога на добавленную стоимость [2–6].

Чтобы выяснить эти вопросы, изучим детальнее самые спорные ситуации, которые имеют отношение к формированию стоимости объекта строительства за счет долевых средств.

Использование застройщиком средств дольщиков, предназначенных для строительства

Рассмотрим пример, когда застройщик, не совмещающий функции генерального подрядчика и инвестора, осуществляет строительные работы согласно договору долевого строительства, использует долевые средства по целевому назначению и берет в учет для налогообложения лишь собственную выручку.

Правила использования долевых средств застройщиком разработаны на основании норм ст. 18 Закона № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации», в котором детально рассматриваются затраты, которые могут возникнуть у застройщика за счет долевых средств [8].

До вступления в силу Закона № 218-ФЗ «О публично-правовой компании по защите прав граждан — участников долевого строительства при несостоятельности (банкротстве) застройщиков и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» застройщики руководствовались данной статьей для выяснения, какие затраты можно отнести к стоимости строительных работ, а какие подлежат обязательной оплате за счет своего вознаграждения [7]. Действительно, рассуждения были просты: все расходы, предусмотренные ч. 1 ст. 18 Закона № 214-ФЗ, формировали стоимость строительства; прочие затраты — снижали выручку застройщика. Данный порядок можно использовать и в настоящее время для учета объектов, разрешение на строительство которых было получено до 1 июля 2018 г. Рассмотрим его более детально.

Если разрешение на застройку получено до 1 июля 2018 года

Проанализируем, какие строительные затраты подлежат оплате застройщиком за счет долевых средств в случае получения разрешения на застройку до 1 июля 2018 г. Для этой цели рассмотрим ст. 18 Закона № 214-ФЗ.

Использование денежных средств с банковского счета застройщика возможно лишь на цели, перечисленные в данной статье. Как и ранее, застройщик имеет право на:

- оплату расходов на строительство многоквартирных жилых домов, разработку проектно-технических документов и осуществление инженерных изысканий, на строительство (реконструкцию) сетей инженерно-технического обеспечения, подключение (технологическое присоединение);
- внесение платежей по действующему договору о комплексном освоении застроенной территории и ее развитии;
- оплату затрат, связанных с разработкой документов по планировке территории, строительство (реконструкцию) объектов инженерно-технической, социальной инфраструктуры (детских садов и школ, больниц, пешеходных и велосипедных дорог, тротуаров, велосипедных дорожек) при условии бесплатной передачи транспортных объектов в собственность государства или муниципалитета;
- перечисление пошлины за государственную регистрацию договора долевого строительства;
- оплату процентов по целевым кредитам.

Следовательно, застройщиком могут быть направлены средства дольщиков лишь на вышеуказанные цели. Пользоваться ими в целях, не указанных ч. 1 ст. 18 Закона № 214-ФЗ, не допускается.

Следует заметить, если разрешение на строительство получено застройщиком до 1 июля 2018 г., это ограничение распространяется только на возмещение расходов на строительство долевыми деньгами.

Таким образом, сотрудники бухгалтерии делали следующее заключение: вышеперечисленные в ч. 1 ст. 18 Закона № 214-ФЗ затраты можно относить к стоимости строительных работ, а прочие расходы должны быть выплачены застройщиком из собственного вознаграждения.

Существует другой порядок в случае получения разрешения на застройку после 1 июля 2018 г.

Если разрешение на застройку получено после 1 июля 2018 года

Статья 18 Закона № 214-ФЗ в редакции Закона № 218-ФЗ применяется для тех объектов, разрешение на строительство которых застройщик получил после 1 июля 2018 г.

Разберемся, как она изменилась по сравнению с прежней редакцией:

1) в ч. 1 ст. 18 теперь имеется в виду не использование застройщиком долевых средств, а виды операций, возможных для осуществления по расчетному счету застройщика;

2) изменилось целевое назначение расходов долевых средств. Они приведены в соот-

ветствие с другими требованиями, введенными для застройщиков Законом № 218-ФЗ: строительство в рамках одного разрешения, использование одного расчетного счета и т.д.;

3) в ст. 18 Закона № 214-ФЗ расширился перечень разрешенных расходов застройщика (табл. 1).

Таблица 1. Новые направления денежных трат застройщика

<i>Денежные траты застройщика согласно ст. 18 Закона № 214-ФЗ в редакции ФЗ № 218-ФЗ</i>	<i>Пункт ст. 18</i>
Погашение основной суммы задолженности по целевым кредитам	10
Размещение временно свободных денежных средств на депозитном счете	12
Платежи за банковские услуги по осуществлению операций с денежными средствами, находящимися на расчетном счете	13
Оплата сборов и налогов, а также осуществление других обязательных платежей в бюджет либо внебюджетные государственные фонды (включая штрафные санкции и пени за невыполнение или недобросовестное выполнение обязательств по уплате сборов, налогов и прочих обязательных взносов), а также штрафов, утвержденных административным и уголовным правом	14
Уплата обязательных взносов и отчислений в компенсационный фонд	15
Возвращение денежных средств дольщику, которые внесены им в счет стоимости договора долевого участия, а также выплата процентов на данную сумму за использование этих денежных средств в ситуациях, указанных в ст. 9	16
Оплата труда	17
Платежи за услуги коммерческого предприятия, осуществляющего функции единоличного исполнительного органа застройщика	18
Платежи, связанные с осуществлением гарантий и компенсаций персоналу в соответствии с Трудовым кодексом РФ	19
Оплата других затрат, включая затраты на рекламу, коммунальные платежи, за связь и аренду нежилых площадей для создания условий деятельности застройщика, в том числе размещение управляющих органов, сотрудников застройщика и организацию их рабочих мест	20

Одновременно с этим Закон № 214-ФЗ жестко ограничивает некоторые действия, контроль которых будет осуществляться банками.

До тех пор, пока застройщиком не будут исполнены обязательства перед участниками долевого строительства, он не вправе совершать платежные операции в целях, которые не касаются привлечения денег дольщиков, а также стройки многоквартирных домов и другой недвижимости в разрезе одного разрешения на строительство в соответствии с ч. 3 и 8 ст. 18.

Застройщик не имеет права одновременно строить многоквартирные дома и другую недвижимость по нескольким разрешениям на застройку (ч. 1.1 ст. 3).

Следовательно, специализированный застройщик имеет право лишь на одно разрешение на строительство.

Помимо этого, застройщик имеет право на открытие только одного банковского счета. Он должен быть открыт в уполномоченном банке. В этом же банке открыть расчетные счета должны технический заказчик и генеральный

подрядчик. Все взаиморасчеты могут осуществляться между ними лишь при использовании вышеуказанных расчетных счетов (ч. 2.3 ст. 3).

Банк осуществляет контроль списания денег с расчетного счета застройщика. По его счету могут выполняться операции, связанные с зачислением и списанием денежных средств согласно требованиям вышеназванного Федерального закона [2].

Однако и это еще не все. В ст. 18 появились дополнительные требования, связанные с величиной трат застройщика, назначением которых является непосредственно строительство.

Так, на выплату авансов за работы подрядных организаций и работы, связанные с проектами согласно п. 1—4, застройщик вправе использовать не более 30% денег, которые получены согласно договору долевого участия (ч. 4 ст.18 Закон № 214-ФЗ).

Следовательно, ч. 1 ст. 18 Закона № 214-ФЗ уже не диктует застройщику, какие расходы включать в стоимость стройки, а какие оплачивать за счет долевых средств. Она ограничивает цели, на которые можно осуществлять платежи по расчетному счету (рис. 1).



Рис. 1. Цели использования денежных средств застройщиком

И о том, какие из этих затрат будут уменьшать вознаграждение застройщика, а какие нет, можно только предполагать. Например, в связи с тем, что в ч. 2 ст. 18 Закона № 214-ФЗ (в которой ранее было указано, что ограничения ч. 1 этой статьи распространяются только на возмещение расходов на строительство) в редакции Закона № 218-ФЗ перечислены траты, на

которые застройщик может направить не более 10% проектной стоимости строительства, бухгалтер застройщика может только догадываться, что таким образом Закон № 214-ФЗ регламентирует размер вознаграждения застройщика. И в ч. 2 ст. 18 Закона № 214-ФЗ рассмотрены конкретно затраты, снижающие вознаграждение застройщика (рис. 2).



Рис. 2. Затраты, снижающие вознаграждение застройщика

Трактовка п. 20 говорит о том, что список разрешенных перечислений не является закрытым.

Одновременно с этим ограничивающим фактором является положение ч. 3 ст. 18, в котором говорится о недопущении совершения операций по банковскому счету застройщика для целей, которые не связаны с получением денежных средств дольщиков и со строительством многоквартирных домов в пределах одного разрешения на застройку.

Следовательно, отсутствуют обоснования для того, чтобы полагать, что открытость списка назначений использования денежных средств предоставляет неограниченную свободу действий для застройщика и способствует предположению, что застройщики и уполномоченные банки регулярно будут оспаривать вопросы обоснования заявленных выплат.

Возможно по данному вопросу появятся официальные публикации, разъясняющие эту

ситуацию для представителей бухгалтерии с иной позиции.

Дополнительные ограничения на осуществление деятельности застройщика

Рассмотрим виды деятельности, которые не имеет права осуществлять застройщик согласно ч. 6 и 7 ст. 18:

- ведение другой деятельности кроме деятельности, которая касается привлечения долевых средств и строительства многоквартирных домов в пределах одного разрешения на застройку;
- привлечение денег в виде кредитных средств, ссуд и займов, за исключением целевых кредитов на строительство;
- использование недвижимости, принадлежащей застройщику, с целью содействия выполнению обязательств лиц, не являющихся сторонами обязательств;
- принятие на себя обязательств, связанных с содействием выполнению обязательств лиц, не являющихся сторонами обязательств;
- выпуск и выдача ценных бумаг (кроме акций);
- предоставление кредитов и займов;
- покупка ценных бумаг;
- создание компаний коммерческой и некоммерческой формы собственности, участие в уставных капиталах хозяйственных обществ, в недвижимости прочих компаний коммерческой и некоммерческой формы собственности;
- осуществление других сделок, которые не касаются привлечения долевых средств и строительства.

Данные ограничения не являются актуальными, если разрешение на застройку получено до 1 июля 2018 г.

Стоимость — пропорционально площади

Как показывает практический опыт, стоимость объекта долевого строительства создается пропорционально площади на основании его цены за 1 кв. м. Сейчас данный стандартный подход к образованию цены зафиксирован в ч. 1 ст. 5 Закона № 214-ФЗ. Конкретно:

стоимость договора долевого участия может быть рассчитана в виде произведения стоимости единицы площади и соответствующей помещения площади.

Следует заметить, если к жилой площади, которая считается объектом долевого строительства, относятся балконы либо веранды, то стоимость за помещение рассчитывается на основании его приведенной площади, которая устанавливается в виде общей суммы всей жилой площади и площади балкона или веранды с учетом понижающего коэффициента, составляющего, к примеру, для балконов 0,5 в соответствии с приказом № 854/пр Министерства строительства Российской Федерации от 25 ноября 2016 г. [3; 6].

Пример расчета стоимости объекта.

Проект предполагает в квартире наличие балкона. Общая жилая площадь составляет 64 кв. м, площадь балкона составляет 6 кв. м.

Общая приведенная площадь равна:

$$64 + 6 \cdot 0,5 = 67 \text{ (кв. м.)}$$

Стоимость единицы общей приведенной площади составляет 90 000 руб. Стоимость договора составляет:

$$67 \cdot 90\,000 = 6\,030\,000 \text{ (руб.)}$$

Так как в составе данной стоимости деньги на услуги застройщика не предусмотрены, денежные траты долевых средств строго регламентируется ст. 18 Закона № 214-ФЗ.

Об оплате взносов в компенсационный фонд

В ч. 4 ст. 3 вышеуказанного Закона сказано, что застройщик имеет право использовать денежные средства физических и юридических лиц для долевого строительства, связанного с возведением многоквартирных домов, если он выполняет обязательства по оплате отчислений в компенсационный фонд до момента государственной регистрации договора долевого участия.

Следует заметить, что законодатель избрал не лучшую трактовку, так как она может пониматься как разрешающая получение денежных средств с участников долевого строительства до государственной регистрации договора долевого участия. В действительности это не так. В ч. 3 ст. 5 названного Закона зафиксировано

положение об осуществлении оплаты стоимости договора долевого участия после его государственной регистрации. А в ч. 4 ст. 3 говорится о том, что право использования долевых средств появляется у застройщика после того, как оплачен взнос в компенсационный фонд до момента государственной регистрации договора долевого участия. Взносы перечисляются застройщиками на номинальный счет компенсационного фонда не меньше, чем за 3 рабочих дня до момента передачи документации на государственную регистрацию договора долевого участия в соответствии с п. 3 ст. 10 Закона № 218-ФЗ.

Обязательство оплаты взносов, предусмотренное ч. 4 ст. 3 названного Закона относительно строительства многоквартирных домов, появляется, если договор с первым участником долевого строительства передан

на государственную регистрацию после даты государственной регистрации компенсационного фонда.

В соответствии со ст. 10 Закона № 218-ФЗ величина обязательных взносов застройщиков в компенсационный фонд равен 1,2% от установленной сторонами стоимости каждого договора долевого участия, который предполагает предоставление жилой площади.

Размер отчислений может меняться в соответствии с Федеральным законом не чаще, чем раз в 1 год. Изменение величины отчислений не приводит к перерасчетам и корректировкам величины отчислений, осуществленных застройщиком раньше.

Общий установленный регламент действий согласно ст. 11 Закона № 218-ФЗ представлен на рис. 3.



Рис. 3. Регламент действий застройщика относительно компенсационного фонда

Одновременно с этим при отказе в государственной регистрации застройщик имеет право потребовать вернуть деньги с номинального счета. Возврат будет совершен в течение 5 рабочих дней с момента поступления требования. Точно так же возвращается взнос, если:

- стороны или одна из сторон отказались от заключения сделки;
- застройщиком выплачена излишняя сумма денежных средств.

При повышении стоимости договора застройщик должен осуществить доплату взноса

пропорционально росту стоимости согласно ч. 2 ст. 5 названного Федерального закона.

Заключение

С учетом ввода новых требований, которые предъявляются к застройщику в процессе участия в долевом строительстве, предусматривается, что его деятельность будет более прозрачной, материальная основа — более стойкой, усилится контроль его деятельности, а для потенциального участника долевого строительства упростится процедура оформления договора долевого участия, станет надежнее и с более высокими гарантиями. Предусматривается также, что участники долевого строительства будут иметь максимальную защиту от банкротства застройщика, включая преднамеренное.

Список литературы

1. Аксенова Н.И. и др. Финансовое управление развитием экономических систем. Новосибирск, 2011. Т. 8.
2. Бычков А. Защита участников долевого строительства: риски и решения // Новая бухгалтерия. 2018. № 2.
3. Верецагин С. Жилой дом с нежилыми помещениями: услуги застройщика и НДС // Налоговый учет для бухгалтера. 2017. № 12
4. Гетьман В.Г. и др. Современный бухгалтерский учет и его проблемы: Монография / Под ред. В.Г. Гетьмана, У.Ю. Блиновой, Л.Н. Герасимовой. М., 2014.
5. Зотова С., Ситникова Е. Расходы после ввода недвижимости в эксплуатацию: последствия и риски // Практический бухгалтерский учет. 2018. № 4.
6. Кислов С.С. Отраслевые нововведения // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2017. № 6
7. Федеральный закон от 29 июля 2017 г. № 218-ФЗ (ред. от 01.07.2018) «О публично-правовой компании по защите прав граждан — участников долевого строительства при несостоятельности (банкротстве) застройщиков и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».
8. Федеральный закон от 30 декабря 2004 г. № 214-ФЗ (ред. от 01.07.2018) «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

УДК 330.1
ББК 65.052.21

**О переходе некредитных
финансовых организаций на МСФО:
учетная политика управляющих компаний
паевых инвестиционных фондов (часть 3)**

**About transition of not credit
financial credit institutions to IFRS:
accounting policies of management companies
of mutual investment funds (part 3)**

Татьяна Юрьевна ГЛАДКОВА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры информационно-аналитического обеспечения
и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления

E-mail: t.y.gladkova@edu.nsuem.ru

Владимир Владимирович КИЗЬ,

кандидат экономических наук, генеральный директор ЗАО Консультационная группа «Баланс»

E-mail: vkiz@balans.ru

Научная специальность: 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика

Аннотация. Статья посвящена одному из направлений развития финансового рынка — переходу на единые стандарты бухгалтерского учета некредитных финансовых организаций. Обзор и анализ основных положений новых стандартов позволили определить особенности их применения управляющими компаниями паевых инвестиционных фондов и на этой основе рассмотреть особенности формирования учетной политики исходя из возможных подходов к учету объектов, специфических для управляющих компаний паевых инвестиционных фондов.

Ключевые слова: управляющая компания паевого инвестиционного фонда, учетная политика, МСФО

Abstract. Article is devoted to one of the directions of development of the financial market — to transition to uniform standards of accounting of not credit financial credit institutions. The review and the analysis of basic provisions of new standards has allowed to define features of their application by management companies of mutual investment funds and on this basis to consider features of formation of accounting policies proceeding from possible approaches to accounting of the objects specific to management companies of mutual investment funds.

Key words: management company of mutual investment fund, accounting policies, IFRS

Основные принципы учетной политики.

Определение и состав нематериальных активов

Нематериальные активы, которые были приобретены отдельно, при первоначальном признании оцениваются по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью нематериальных активов, приобретенных в результате объединения бизнеса, является их справедливая стоимость на дату приобретения. После первоначального признания нематериальные активы учитываются по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (в случае их наличия). Нематериальные активы, произведенные внутри компании, за исключением капитализированных затрат на разработку продуктов, не капитализируются, и соответствующий расход отражается в отчете о прибылях и убытках за отчетный год, в котором он возник.

Нематериальным активом признается объект, одновременно удовлетворяющий следующим условиям:

- объект способен приносить УК экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования УК при выполнении работ, оказании услуг либо в административных целях или для управленческих нужд;
- УК имеет право на получение экономических выгод от использования объекта в будущем. Право УК на получение экономических выгод от использования объекта в будущем может быть подтверждено наличием надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и права УК на результаты интеллектуальной деятельности или приравненные к ним средства индивидуализации (далее — средства индивидуализации);
- имеются ограничения доступа иных лиц к экономическим выгодам от использования объекта (УК имеет контроль над объектом);
- объект может быть идентифицирован (возможность выделения или отделения от других активов);

- объект предназначен для использования в течение более чем 12 месяцев;
- объект не имеет материально-вещественной формы;
- первоначальная стоимость объекта может быть надежно определена.

Применяемые сроки и методы амортизации нематериальных активов

Амортизацией является систематическое распределение амортизируемой стоимости нематериального актива на весь срок его полезного использования. Амортизация рассчитывается линейным методом в течение оценочного срока полезного использования активов, согласно приказу по УК. Указанный метод амортизации применяется последовательно от одного отчетного периода к другому.

Срок полезного использования нематериальных активов может быть либо ограниченным, либо неопределенным [9, п. 3.2].

Нематериальные активы с ограниченным сроком полезного использования амортизируются в течение этого срока и оцениваются на предмет обесценения, если имеются признаки обесценения данного нематериального актива. Период и метод начисления амортизации для нематериального актива с ограниченным сроком полезного использования пересматриваются, как минимум, в конце каждого отчетного периода. Изменение предполагаемого срока полезного использования или предполагаемой структуры потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, отражается в финансовой отчетности как изменение периода или метода начисления амортизации, в зависимости от ситуации, и учитывается как изменение учетных оценок. Расходы на амортизацию нематериальных активов с ограниченным сроком полезного использования признаются в отчете о прибылях и убытках в той категории расходов, которая соответствует функции нематериальных активов.

Нематериальные активы, схожие по характеру и использованию в УК объединены в однородные группы нематериальных активов:

Группа	Срок полезного использования (диапазон), лет
Компьютерное программное обеспечение	1—5
Лицензии	1—5
Прочие	

Доход или расход от прекращения признания нематериального актива измеряются как разница между чистой выручкой от выбытия актива и балансовой стоимостью актива, и признаются в отчете о прибылях и убытках в момент прекращения признания данного актива.

Порядок учета на создание нематериальных активов собственными силами

До даты готовности нематериального актива к использованию накопленные затраты по нему признаются незавершенными капитальными вложениями в нематериальные активы и выделяются в отдельную группу «Вложения в создание и приобретение нематериальных активов».

Состав расходов на приобретение и создание нематериального актива:

- стоимость затрат при осуществлении работ и услуг, относящихся к созданию и доведению нематериального актива до состояния готовности к использованию. Затраты могут быть как со стороны сторонних организаций, так и со стороны УК, если они непосредственно связаны с созданием и доведением до состояния готовности актива.
- невозмещаемые налоги и сборы — в соответствии законодательством Российской Федерации;
- процентные расходы (доходы) и прочие расходы (затраты по сделке) по финансовым обязательствам, непосредственно относящиеся к созданию или приобретению нематериального актива.

Затраты УК на стадии разработки нематериального актива подлежат признанию в составе первоначальной стоимости нематериального актива при следующих условиях:

- УК намерена завершить создание нематериального актива и использовать его в своей деятельности;
- нематериальный актив будет создавать будущие экономические выгоды;
- УК располагает ресурсами (техническими, финансовыми, прочими) для завершения разработки и использования нематериального актива;
- УК может продемонстрировать техническую осуществимость завершения создания нематериального актива;

- УК способна надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки.

Под разработкой понимается применение результатов исследований или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их использования.

Затраты, произведенные УК на стадии исследований при создании нематериального актива, не подлежат признанию в составе первоначальной стоимости нематериального актива, а признаются в качестве расходов на дату их возникновения.

Под исследованиями понимаются оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые УК с целью получения новых научных или технических знаний.

Если УК не может отделить стадию исследований от стадии разработки при осуществлении работ, направленных на создание нематериального актива, то произведенные затраты учитываются ею в качестве затрат на стадии исследований.

Затраты, первоначально признанные УК в качестве расходов, впоследствии не могут быть признаны в составе первоначальной стоимости нематериального актива.

Учет нематериальных активов осуществляется на основании Положения от 22.09.2015 г. № 492-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, инвестиционного имущества, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по договорам отступного, залога, назначение которых не определено, имущества и (или) его годных остатков, полученных в связи с отказом страхователя (выгодоприобретателя) от права собственности на застрахованное имущество, в некредитных финансовых организациях».

В бухгалтерском балансе нематериальные активы отражаются за минусом начисленной амортизации в строке «Нематериальные активы».

Порядок признания и последующего учета запасов

Запасы:

- активы в виде запасных частей, материалов, инвентаря, принадлежностей, изделий, которые будут потребляться при

выполнении работ, оказании услуг в ходе обычной деятельности некредитной финансовой организации либо при сооружении (строительстве), создании (изготовлении), восстановлении объектов основных средств, сооружении (строительстве), восстановлении объектов инвестиционного имущества;

- товарно-материальные ценности, приобретенные в качестве товаров для продажи в ходе обычной деятельности.

Запасы оцениваются при первоначальном признании в сумме фактических затрат на их приобретение, доставку и приведение их в состояние, пригодное для использования, с учетом налога на добавленную стоимость и иных невозмещаемых налогов.

Оценка запасов после первоначального признания осуществляется по наименьшей из двух величин:

- по себестоимости;
- или по чистой цене продажи.[9, п. 6.17].

Стоимость запасов рассчитывается по методу ФИФО.

Товарно-материальные запасы, используемые при вводе в эксплуатацию новых основных средств, капитализируются в составе первоначальной стоимости соответствующего актива. Стоимость запасов, используемых при техническом обслуживании оргтехники, списывается на операционные расходы в том периоде, в котором расходы были произведены. Стоимость таких запасов включена в состав затрат на ремонт и техобслуживание, а также прочих расходов.

Выбытие запасов осуществляется в следующих случаях:

- продажа в ходе обычной деятельности;
- ликвидация при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации;
- передача в виде вклада в уставный капитал другой организации, паевой фонд;
- передача по договору мены, дарения;
- внесение в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявление недостачи или порчи запасов при их инвентаризации;
- иные случаи.

Учет запасов осуществляется в соответствии с Положением Банка России от 22.09.2015 г. № 492-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета основных средств, нематериальных

активов, инвестиционного имущества, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по договорам отступного, залога, назначение которых не определено, имущества и (или) его годных остатков, полученных в связи с отказом страхователя (выгодоприобретателя) от права собственности на застрахованное имущество, в некредитных финансовых организациях».

Запасы отражаются в строке баланса «Прочие активы».

Порядок признания расходов, связанных с начислением заработной платы

Под вознаграждениями работникам понимаются все виды выплат работникам УК за выполнение ими своих трудовых функций вне зависимости от формы выплаты (денежная, не денежная), в том числе оплата труда, компенсационные и стимулирующие выплаты, выплаты, связанные с расторжением трудового договора, а также выплаты, не включенные в оплату труда, работникам и в пользу третьих лиц, включая членов семей работников.

К вознаграждениям работникам также относятся расходы на добровольное личное страхование (в том числе добровольное медицинское страхование) и негосударственное пенсионное обеспечение, оплату обучения, питания, лечения, коммунальных услуг, возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) и другие аналогичные вознаграждения.

Виды вознаграждений работникам [7, п. 1.5].

1. Краткосрочные вознаграждения работникам. Все виды вознаграждений работникам (кроме выходных пособий), выплата которых в полном объеме ожидается в течение годового отчетного периода и в течение 12 месяцев после окончания годового отчетного периода.

К ним относятся следующие виды вознаграждений работникам:

- оплата труда, включая компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению,

и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии, в том числе премии (вознаграждения) по итогам работы за год, премии к юбилейной дате и премии при выходе на пенсию, и иные поощрительные выплаты);

- оплата периодов отсутствия работника на работе (ежегодный оплачиваемый отпуск и другие периоды отсутствия на работе (временная нетрудоспособность работника, исполнение работником государственных или общественных обязанностей и другие);
- другие вознаграждения, в том числе в иной форме (медицинское обслуживание, обеспечение жильем, автомобилями, предоставление товаров, услуг бесплатно или по льготной цене, оплата коммунальных услуг, возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) и другие аналогичные вознаграждения).

2. Долгосрочные вознаграждения работникам по окончании трудовой деятельности — вознаграждения работникам по окончании их трудовой деятельности в УК, выплата которых осуществляется на основании принятых УК планов, предусматривающих условия выплаты таких вознаграждений и источники их финансирования.

Они включают также такие вознаграждения, как пенсионное обеспечение, страхование жизни, медицинское страхование, медицинское обслуживание, премии при выходе на пенсию.

3. Прочие долгосрочные вознаграждения работникам — вознаграждения работникам, выплата которых ожидается не ранее 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, за исключением долгосрочных вознаграждений работникам по окончании трудовой деятельности и выходных пособий.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам по окончании трудовой деятельности включают следующие:

- долгосрочные оплачиваемые периоды отсутствия на работе (отпуск за выслугу лет);
- пособие по долгосрочной нетрудоспособности;

- стимулирующие выплаты — премии, в том числе премии (вознаграждения) по итогам работы за год, премии к юбилейной дате и премии при выходе на пенсию, и иные поощрительные выплаты (вознаграждения за выслугу лет), в случае если их выплата ожидается не ранее 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги;
- другие вознаграждения, выплата которых ожидается не ранее 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

4. Выходные пособия — вознаграждения работникам, предоставляемые в обмен на расторжение трудового договора с работником в результате одного из двух событий:

- принятия работником предложения УК о получении вознаграждения в обмен на расторжение трудового договора;
- принятия УК решения о сокращении численности работников.

Заработная плата работников, относящаяся к деятельности текущего периода, признается в качестве расходов текущего периода.

Учет осуществляется на основании Положения от 04.09.2015 г. № 489-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета вознаграждений работникам некредитными финансовыми организациями».

Планы

с установленными отчислениями

УК производит отчисления по плану с установленными отчислениями — Пенсионному фонду Российской Федерации.

Обязательства УК в отношении пенсионных планов с установленными отчислениями ограничиваются перечислением средств в периоде их возникновения. Отчисления отражаются в составе отчета о прибылях и убытках по мере предоставления работниками услуг, дающих им право на такие отчисления.

Порядок признания и последующего учета резервов — оценочных обязательств

Резерв — оценочное обязательство — это обязательство нефинансового характера с неоп-

ределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины [15, п. 1.1].

Отражаются в отчете о финансовом положении, когда у УК возникает юридически обоснованные и добровольно принятые на себя обязательства в результате произошедших событий и существует вероятность того, что для погашения обязательства потребуется отвлечение средств, заключающих в себе экономические выгоды, и сумма такого обязательства может быть оценена достаточной степенью надежности. Если сумма такого обязательства значительна, то резервы определяются путем дисконтирования предполагаемых будущих потоков денежных средств с использованием ставки дисконтирования, которая отражает текущую рыночную оценку временной стоимости денег и, где это применимо, риски, присутствующие данному обязательству.

УК создает резерв на оплату отпусков исходя из количества неиспользованных дней оплачиваемого отпуска, заработанного работником на конец каждого месяца, резерв по выплате годового вознаграждения, резерв по сомнительным долгам, и в случае необходимости резерв по судебным разбирательствам.

В конце года проводится инвентаризация резерва на оплату отпусков и резерва по выплате годового вознаграждения. По ее итогам уточняется размер остатка резерва, на оплату отпусков — исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднедневной заработной платы.

Если отпуск в текущем году не полностью использован работником, то сумма резерва, которая соответствует неиспользованным дням, переносится на следующий год. А при выявлении недостатка резерва надо сделать доначисления, включив их в расходы.

Процент ежемесячных отчислений в резервы составляет по 8,33% от размера сложившихся в текущем месяце расходов на оплату труда с учетом страховых взносов на обязательное социальное и пенсионное страхование, приходящихся на эти выплаты.

Условия первоначального признания резервов — оценочных обязательств.

Признается при одновременном соблюдении следующих условий:

- у организации существует обязательство (юридическое или конклюдентное), воз-

никшее в результате прошлого события (одного или нескольких);

- представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды;
- возможно привести надежную расчетную оценку величины обязательства.

Особенности оценки

При определении наилучшей расчетной оценки затрат по урегулированию резервационного обязательства УК учитывает следующие особенности:

- определяет самостоятельно методы оценки ожидаемых затрат в зависимости от обстоятельств и при необходимости утверждает их в стандартах экономического субъекта;
- формирование гипотез развития неопределенности и расчетная оценка ожидаемых затрат производятся на основании профессионального суждения, подготовленного с учетом требований МСФО (IAS) 37;
- если при оценке резерва — оценочного обязательства задействовано большое количество гипотез, обязательство оценивается путем взвешивания результатов всех возможных гипотез по степени вероятности;
- в случаях, когда влияние фактора времени на стоимость денег существенно, резервы — оценочные обязательства дисконтируются;
- будущие события, которые могут повлиять на сумму, необходимую для урегулирования обязательства, должны учитываться при определении величины резерва — оценочного обязательства, если существуют достаточно объективные свидетельства того, что они произойдут;
- иные факторы, влияющие на величину наилучшей расчетной оценки, в соответствии с МСФО (IAS) 37.

В дальнейшем резерв пересматривается ежеквартально не позднее последнего дня соответствующего квартала.

Особенности признания

Не признаются применительно к будущим операционным убыткам, поскольку убытки не отвечают определению обязательства.

Признаются:

- по обременительным договорам. Резерв признается в отношении обременительных договоров, если экономические выгоды, получение которых ожидается по договору, меньше неизбежных затрат на исполнение обязательств по нему, то такой договор является обременительным. Неизбежные затраты на исполнение обязательств по договору представляют собой наименьшее из следующих значений — нетто-затраты на исполнение договора либо затраты на его расторжение;
- резерв — оценочное обязательство на реструктуризацию должен включать только прямые затраты, возникающие в связи с реструктуризацией.

Порядок использования

Резерв — оценочное обязательство используется на покрытие затрат, в отношении которых этот резерв изначально признан.

Расход, относящийся к резерву, отражается в отчете о прибылях и убытках за вычетом возмещения. Если влияние временной стоимости денег существенно, резервы дисконтируются по текущей ставке до налогообложения, которая отражает, когда это применимо, риски, характерные для конкретного обязательства. Если применяется дисконтирование, то увеличение резерва с течением времени признается как затраты на финансирование.

Учет осуществляется в соответствии с Положением Банка России № 508-П от 03.12.2015 г. «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета резервов — оценочных обязательств и условных обязательств некредитными финансовыми организациями».

Выводы из данного исследования и перспективы дальнейшего развития в этом направлении

Проведенное исследование является первым и необходимым шагом для методического обеспечения деятельности управляющих компаний в связи с переходом на отраслевые стандарты бухгалтерского учета. В качестве приложений к учетной политике необходимо разработать и утвердить методики, требуемые отраслевыми стандартами, например, методику расчета резервов — оценочных обязательств.

Продолжение следует

Список литературы

1. Федеральный закон от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О Центральном банке Российской Федерации».
2. Федеральный закон от 23 июля 2013 г. № 251-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с передачей Центральному банку Российской Федерации полномочий по регулированию, контролю и надзору в сфере финансовых рынков» // СЗ РФ. 2013. № 30 (ч. I). Ст. 4084.
3. Указание Банка России № 3758-У «Об определении стоимости чистых активов инвестиционных фондов, в том числе о порядке расчета среднегодовой стоимости чистых активов паевого инвестиционного фонда и чистых активов акционерного инвестиционного фонда, расчетной стоимости инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, стоимости имущества, переданного в оплату инвестиционных паев».
4. Положение Банка России от 2 сентября 2015 г. № 486-П «О Плана счетов бухгалтерского учета в некредитных финансовых организациях и порядке его применения».
5. Положение Банка России от 2 сентября 2015 г. № 487-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета доходов, расходов и прочего совокупного дохода некредитных финансовых организаций».
6. Положение «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета производных финансовых инструментов некредитными финансовыми организациями» (№ 488-П от 2 сентября 2015 г.).
7. Положение «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета вознаграждений работникам некредитными финансовыми организациями» (№ 489-П от 4 сентября 2015 г.).
8. Положение «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов некредитными финансовыми организациями» (№ 490-П от 4 сентября 2015 г.).
9. Положение «Отраслевой стандарт о порядке бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, инвестиционного имущества, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, назначение которых не определено, полученных по договорам отступного, залога, имущества и (или) его годных остатков, полученных в связи с отказом страхователя (выгодоприобретателя) от права собственности на застрахованное имущество, в некредитных финансовых организациях» (№ 492-П от 22 ноября 2015 г.).

10. Положение «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета некредитными финансовыми организациями операций по выдаче (размещению) денежных средств по договорам займа и договорам банковского вклада» (№ 493-П от 1 октября 2015 г.).

11. Положение «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета операций с ценными бумагами в некредитных финансовых организациях» (№ 494-П от 1 октября 2015 г.).

12. Положение «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета хеджирования некредитными финансовыми организациями» (№ 496-П от 5 октября 2015 г.).

13. Положение Банка России «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета некредитными финансовыми организациями операций по привлечению денежных средств по договорам займа и кредитным договорам, операций по выпуску и погашению (оплате) облигаций и векселей» (№ 501-П от 5 ноября 2015 г.).

14. Положение «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, некредитными финансовыми организациями» (№ 505-П от 18 ноября 2015 г.).

15. Положение «О порядке бухгалтерского учета резервов — оценочных обязательств и условных обязательств некредитными финансовыми организациями» (№ 508-П от 3 декабря 2015 г.).

16. Положение «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета договоров аренды некредитными финансовыми организациями» (№ 524-П от 28 декабря 2015 г.).

17. Положение «Отраслевой стандарт о порядке исправления ошибок в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности некредитными финансовыми организациями» (№ 523-П от 28 декабря 2015 г.).

18. Положение «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета некредитными финансовыми органи-

зациями событий после окончания отчетного периода» (№ 520-П от 16 декабря 2015 г.).

19. Положение «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета «Порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности профессиональных участников рынка ценных бумаг, акционерных инвестиционных фондов, организаторов торговли, центральных контрагентов, клиринговых организаций, специализированных депозитариев инвестиционных, паевых инвестиционных и негосударственных пенсионных фондов, управляющих компаний инвестиционных, паевых инвестиционных и негосударственных пенсионных фондов, бюро кредитных историй, кредитных рейтинговых агентств, страховых брокеров» (№ 532-П от 3 февраля 2016 г.).

20. www.cbr.ru

21. Информация Банка России от 25 января 2016 г. «Комментарий к пресс-релизу Банка России от 18.12.2015 в части уточнения видов НФО, осуществляющих переход на новый порядок ведения бухгалтерского учета с 01.01.2018».

22. Гладкова Т.Ю., Кизь В.В. О переходе негосударственными пенсионными фондами на новые стандарты бухгалтерского учета // Экономика и предпринимательство. 2016. № 1-1 (66-1). С. 573-577.

23. Гладкова Т.Ю., Кизь В.В. Некредитные финансовые организации: практический аспект перехода на МСФО // Аудитор. 2017. № 3. С. 41-45.

24. Гладкова Т.Ю., Кизь В.В. О переходе некредитных финансовых организаций на МСФО: Учетная политика управляющих компаний паевых инвестиционных фондов // Аудиторские ведомости. 2018. № 1. С. 80-85.

25. Черных М.Н., Андреева И.Е. Введение отраслевых стандартов для некредитных финансовых организаций в части бухгалтерского учета финансовых активов // Аудиторские ведомости. № 1. 2017. С. 106-119.

26. Шапошников А.А. Транспарентность правовых границ в бухгалтерском учете: от стандартов к новациям // Аудиторские ведомости. № 8. 2017. С. 66-76.

УДК 336.132
ББК 65.261.8

Контрольно-аудиторская деятельность органов Федерального казначейства: специфика и перспективы

Control and audit activity of the Federal Treasury bodies: specifics and prospects

Людмила Викторовна БОГОСЛАВЦЕВА,

кандидат экономических наук, доцент, кафедра финансов Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)

E-mail: b_ludmila@bk.ru

Научная специальность: 08.00.10 — Финансы, денежное обращение и кредит

Рецензент: О.И. Карепина, кандидат экономических наук, доцент

Аннотация. Статья посвящена особенностям реализации контрольных полномочий органами Федерального казначейства. В ходе исследования обосновывается значение контрольно-аудиторской деятельности органов казначейства в повышении эффективности бюджетного финансирования с учетом новаций реформирования структур государственного финансового контроля. В статье отражены основные нормативные документы, регулирующие контрольные полномочия органов казначейства; исследуются результаты контрольных мероприятий с учетом расширенных контрольных полномочий казначейства; приводится перечень оснований для включения объектов в План контрольных мероприятий; делается вывод о значении стандартизации контрольных мероприятий. Сформулированы направления совершенствования процесса исполнения контрольных функций органами казначейства с целью повышения качества управления бюджетными средствами.

Ключевые слова: Федеральное казначейство, бюджетные средства, государственный финансовый контроль

Abstract. The article is devoted to the peculiarities of exercising control powers by the bodies of the Federal Treasury. In the course of the study, the importance of the control and audit activity of the treasury bodies is explained in improving the effectiveness of budget financing, taking into account the innovations in reforming the structures of state financial control. The article reflects the main regulatory documents governing the control powers of the treasury bodies; examines the results of control measures taking into account the expanded control powers of the Treasury; provides a list of grounds for including facilities in the Control Plan; a conclusion is made about the importance of standardizing control measures. Directions are formulated to improve the process of exercising control functions by the treasury bodies with the aim of improving the quality of management of budgetary funds.

Key words: Federal Treasury, budget funds, state financial control

Как известно, казначейство в России с момента возрождения в 1992 г. исполняло контрольные функции за бюджетными средствами, что было закреплено указами Президента России и соответствующим положением о Федеральном казначействе.

Развитие исполнительных финансовых органов власти закрепило статус Федерального казначейства России как службы Министерства финансов Российской Федерации с полномочиями кассового исполнения федерального бюджета, казначейского обслуживания исполнения региональных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов с обязательным контролем за всеми бюджетными потоками. Таким образом, «непосредственным участником происходящих реформационных преобразований в секторе госуправления последние 25 лет является институт Казначейства России»¹.

Объективная необходимость дальнейшего поиска новых рыночных институциональных подходов и инструментов «повышения эффективности внутреннего государственного финансового контроля обосновывается прежде всего тем, что среди главных приоритетов политики страны является приоритет создания условий, «которые повысят финансовый менеджмент главных администраторов бюджетной системы»².

Для достижения указанного приоритета в 2016 г. контрольные функции в финансово-бюджетной сфере со стороны Казначейства были значительно расширены положениями Указа Президента РФ № 41, в котором обозначены направления реформирования службы финансово-бюджетного надзора и передачи части контрольных функций казначейским структурам в целях достижения результатов реализации Стратегической карты Казначейства России на 2016—2020 годы.

Соответственно, были проведены организационно-штатные мероприятия по формированию в органах казначейства структурных подразделений, на которые возложены полномочия по осуществлению контроля в финансово-бюджетной сфере.

Проанализируем достигнутые результаты контрольной деятельности казначейства за прошедший 2017 финансовый год с учетом новых расширенных контрольных полномочий.

В целях предупреждения нарушений законодательства Российской Федерации в соот-

ветствии с распоряжением Федерального казначейства № 1502-р осуществлялся бюджетный мониторинг средств, предоставленных из федерального бюджета, в результате которого были осуществлены следующие мероприятия:

- направлены: 21 отказ в открытии лицевых счетов и 274 возврата платежных (расчетных) документов без исполнения по причине неисполнения требований распоряжения № 1502-р;
- возвращены без принятия к учету 743 расходные декларации из почти 4 тысяч проверенных по причине неисполнения требований приказа Минфина РФ от 30.06.2017 г. № 500.

Отметим, что на основании положений приказа Федерального казначейства № 356 разрабатывается так называемый План контрольных мероприятий. Кроме того, утвержденным порядком планирования контрольных мероприятий была определена схема взаимодействия Центрального аппарата казначейства с территориальными органами, что обеспечивает исключение дублирования проверок, проведения встречных проверок с целью повышения эффективности контрольных мероприятий.

Контрольная деятельность казначейских органов осуществлялась согласно закрепленным полномочиям по контролю, в том числе:

- за исполнением бюджетных нормативных актов, в том числе законодательства о контрактной системе в сфере закупок для обеспечения государственных и муниципальных нужд;
- за целевым использованием финансовой помощи из бюджетов с учетом долевого финансирования для капитального ремонта домов, переселения граждан из аварийного жилья и обновления системы коммунальной инфраструктуры;
- за целевым расходованием бюджетных средств, полученных некоммерческими предприятиями и организациями, осуществляющими проведение капремонта общего имущества в многоквартирных домах;
- за исполнением органами государственного (муниципального) финансового контроля, являющимися органами (должностными лицами) исполнительной власти субъектов Российской Федерации (местных администраций), контроля за соблюдением Федерального закона № 44-ФЗ.

Новацией можно считать следующее правило: при формировании Плана контрольных мероприятий и Планов контрольной работы УФК наименования контрольных мероприятий формулируются таким образом, чтобы в рамках одного пункта Плана были осуществлены несколько контрольных мероприятий, объединенных по признаку направления расходования бюджетных средств.

Так, План контрольных мероприятий Центрального аппарата (ЦАФК) в 2017 г. содержал 77 пунктов с учетом приоритетных направлений расходования бюджетных средств, в том числе: 72 пункта — в сфере социально-экономического развития, обороны и безопасности; два пункта — в сфере контрактных отношений, в том числе по одному из них — в отношении 89 главных распорядителей бюджетных средств; три пункта — в отношении

средств федерального бюджета, направленных на финансовое обеспечение международного сотрудничества и участие Российской Федерации в международных организациях.

Можно отметить, что, по официальным данным казначейства, результатом этой работы стало значительное увеличение направлений проверок, включенных в План по предложениям департаментов Минфина России. Также в структуре Плана контрольных мероприятий в 2017 г. нашло отражение взаимодействие Федерального казначейства с Генеральной прокуратурой Российской Федерации и ФСБ России в рамках заключенных соглашений о сотрудничестве и взаимодействии.

Основания для включения в План контрольных мероприятий за последние три года приведены в табл. 1.

Таблица 1. Основания для включения в План контрольных мероприятий¹

Основания для включения в План	Количество пунктов Плана		
	2016 г.	2017 г.	2018 г.
Поручения Министерства финансов РФ	32	50	46
Предложения структурных подразделений ЦАФК	41	10	12
Обращения Федеральной службы безопасности РФ	1	13	4
Обращения Генеральной прокуратуры РФ	3	3	5
Другие	4	1	2
Всего	81	77	69

Данные табл. 1 отражают, что в Плате контрольных мероприятий на 2017 г. возросли поручения Минфина России с 32 в 2016 г. до 46 в 2018 г. Однако предложения структурных подразделений значительно снизились: с 41 в 2016 г. до 12 в 2018 г., что свидетельствует о необходимости активизации деятельности структурных подразделений в выявлении объектов контроля в соответствии со Стандартом внутренней организации контрольного мероприятия, утвержденным приказом Федерального казначейства от 01.03.2017 г. № 39. В этих целях представляется целесообразным изучение опыта внедрения стандартов государственного финансового контроля территориальными

органами казначейства, которые в перспективе можно адаптировать для муниципального финансового контроля.

Важно отметить, что итоговое количественное сокращение пунктов-направлений проверок с 81 в 2016 г. до 69 в 2018 г., отраженное в табл. 1, обусловлено оптимизацией процессов планирования контрольных мероприятий в сфере контрактных отношений в отношении 89 главных распорядителей бюджетных средств, которые объединены в один пункт плана. Таким образом, объекты государственного казначейского контроля не сокращаются.

Действительно, в Планы контрольной работы УФК по субъектам Российской Феде-

рации в 2017 г. были включены 5240 пунктов, в том числе: 2317 пунктов — по централизованным заданиям; 2923 — по предложениям региональных органов исполнительной власти и УФК.

Федеральным казначейством в целях эффективной реализации функций по контролю и надзору был издан приказ № 494 «О представлении отчетности, информации, сведений и документов о проведении контрольных мероприятий в финансово-бюджетной сфере». Издание указанного приказа было направлено на установление порядка систематического сбора отчетных данных от структурных подразделений ЦАФК и УФК, внедрение механизма автоматизированного сбора отчетных данных, позволяющих оценить уровень достижения результатов контрольно-надзорной деятельности.

В 2017 г. контрольно-аудиторскими структурами органов Федерального казначейства было проведено 2097 контрольных мероприятий, из них:

- 33 мероприятия Управлением совершенствования внутреннего государственного финансового контроля, из них 13 контрольных мероприятий в центральном аппарате Федерального казначейства, в том числе два внеплановых контрольных мероприятия;
- 20 — в ТОФК, ФКУ «ЦОКР», в том числе восемь комплексных комбинированных проверок, 12 тематических проверок, из них 10 внеплановых контрольных мероприятия;
- 2064 — контрольно-аудиторскими подразделениями территориальных органов Федерального казначейства, федеральным казенным учреждением «Центр по обеспечению деятельности Казначейства России» (ФКУ «ЦОКР»), в том числе 1060 — их структурными подразделениями.

В ходе исследования возникает вопрос: каковы причины и риски бюджетных нарушений.

Так, по итогам контрольно-аудиторских мероприятий, проведенных Управлением совершенствования внутреннего государственного финансового контроля в ТОФК и ФКУ «ЦОКР» в 2017 г. выявлено 676 нарушений, наибольшее количество нарушений установ-

лено по следующим рискованным видам деятельности:

- организация работы в сфере закупок товаров, работ, услуг для государственных нужд;
- административно-хозяйственное обеспечение деятельности;
- организация работы с подбором специалистов в соответствии с квалификационными требованиями по группам должностей.

По итогам контрольно-аудиторских мероприятий, реализованных отделами внутреннего контроля и аудита территориальных органов Федерального казначейства, федеральным казенным учреждением «Центр по обеспечению деятельности Казначейства России» в 2017 г. убыло организовано и проведено 1060 контрольных мероприятий, в ходе которых выявлено 3196 нарушений, при этом наиболее рискованными направлениями деятельности стали:

- административно-хозяйственное обеспечение;
- осуществление контроля в сфере национальной безопасности, правоохранительной деятельности, судебной системе и оборонном комплексе, в социальной сфере, в сфере межбюджетных отношений и социального страхования, в сфере развития экономики.

По итогам контрольно-аудиторских мероприятий, проведенных отделами внутреннего контроля и аудита в территориальных отделах в 2017 г., установлены следующие наиболее рискованные направления деятельности:

- кассовое обслуживание исполнения бюджета субъекта РФ (местных бюджетов), бюджетов ГВФ;
- осуществление и учет операций со средствами федерального бюджета, средствами дополнительного бюджетного финансирования, средствами, поступающими во временное распоряжение получателей средств федерального бюджета, средствами бюджета Союзного государства, средствами для финансирования мероприятий по оперативно-розыскной деятельности, средствами федеральных бюджетных (автономных) учреждений и иных неучастников бюджетного процесса, средствами обязательного меди-

цинского страхования, поступающими федеральным бюджетным (автономным) учреждениям, обеспечение казначейского сопровождения;

- организация и осуществление электронных расчетов в системе банковских расчетов между ТОФК и подразделением Центрального банка Российской Федерации, кредитными организациями.

Важно отметить, что на 2018 г. органами казначейства запланированы мероприятия по дальнейшему совершенствованию и стандартизации контрольных мероприятий. В 2018 г. и среднесрочной перспективе финансовыми органами планируется продолжить работу по совершенствованию нормативно-правовой базы, регламентирующей осуществление контрольной деятельности в финансово-бюджетной сфере, а также ее методического обеспечения.

Определим основные направления деятельности органов казначейства, направленные на повышение качества контроля за бюджетными потоками, а именно:

- реализация мероприятий, связанных с обеспечением согласования изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации, в том числе в части вопросов осуществления государственного бюджетного контроля;
- стандартизация внутренней организации деятельности Федерального казначейства в контрольной сфере в соответствии с приказом Федерального казначейства от 01.03.2017 г. № 39;
- систематизация и классификация нарушений, выявляемых в ходе контрольно-ревизионной деятельности казначейства;
- разработка методических рекомендаций по вопросам исполнения Федеральным казначейством отдельных процедур при осуществлении полномочий по внутреннему государственному финансовому контролю;
- в рамках совершенствования процедур планирования с учетом риск-ориентированного подхода необходимы дальнейшее совершенствование и стандартизация порядка планирования контрольных мероприятий¹;
- разработка и внедрение инструментов предупреждения бюджетных нарушений

путем обеспечения сбора и анализа информации, а также обобщения практики осуществления Федеральным казначейством контрольной деятельности;

- осуществление ряда мероприятий по разработке и внедрению риск-ориентированных подходов к организации и осуществлению контроля в финансово-бюджетной сфере: определение показателей для выявления рисковемких направлений; разработка методики построения карты рисков в финансово-бюджетной сфере по направлениям деятельности объектов.

По результатам проведения указанных мероприятий Федеральным казначейством планируется разработка системы анализа и оценки рисков по направлениям деятельности объектов контроля в финансово-бюджетной сфере для построения системы рейтингования (ранжирования) объектов контроля и определение принципов формирования и источников получения соответствующей информации.

На современном этапе развития казначейства практика и научные исследования доказывают, что казначейские технологии позволяют не только управлять бюджетами, обеспечивать ликвидность счетов бюджетов бюджетной системы страны, но и контролировать движение бюджетных потоков².

Однако механизм казначейского исполнения бюджетов еще не совершенен, так как в ходе проверок выявляются случаи нарушения бюджетного законодательства.

В целях совершенствования реализации контрольных мероприятий органами казначейства и повышения качества управления бюджетными средствами представляется необходимым: провести анализ исполнения бюджетных полномочий органов государственного (муниципального) финансового контроля, провести анализ осуществления главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита; реализовать мероприятия по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций; осуществлять контроль производства по делам об административных правонарушениях; осуществлять досудебное рассмотрение жалоб.

Список литературы

1. Романова Т.Ф., Богославцева Л.В., Терентьева В.В. Направления дальнейшего развития казначейских технологий в современных условиях. // Финансовые исследования. 2018. № 2 (59). С. 27-35.

2. Ivanova O.B., Bogoslavtseva L.V., Karepina O.I., Kostoglodova E.D. Providing the budget transparency and state projects efficiency monitoring in Russia // European Research Studies Journal. 2017. Т. 20. № 1. С. 97-104.

3. Итоговый доклад о результатах деятельности Федерального Казначейства за 2017 год и основных направлениях деятельности на среднесрочную перспективу. С. 221 // <http://www.roskazna.ru/o-kaznachejstve/plany-i-otchety/o-rezultatakh-raboty-fk>

4. Богославцева Л.В., Такмазян А.С. Внедрение стандартов казначейского учета и отчетности как условие повышения эффективности управления государственными и муниципальными финансами. // Финансовые исследования. 2017. № 1 (54). С. 105-113.

5. Богданова О.Ю., Богославцева Л.В., Карепина О.И. Совершенствование организации государственного финансового контроля за государственными программами. В книге: Перспективные достижения современных ученых. Экономика, менеджмент, география и геология, архитектура и строительство, химия. Издательство: Куприенко Сергей Васильевич (Одесса). Одесса, 2017. С. 24-37.

¹ Романова Т.Ф., Богославцева Л.В., Терентьева В.В. Направления дальнейшего развития казначейских технологий в современных условиях // Финансовые исследования. 2018. № 2 (59). С. 27—35.

² Ivanova O.B., Bogoslavtseva L.V., Karepina O.I., Kostoglodova E.D. Providing the budget transparency and state projects efficiency monitoring in Russia// European Research Studies Journal. 2017. Т. 20. № 1. С. 97-104.

³ Итоговый доклад о результатах деятельности Федерального Казначейства за 2017 год и основных направлениях деятельности на среднесрочную перспективу. С. 221 // <http://www.roskazna.ru/o-kaznachejstve/plany-i-otchety/o-rezultatakh-raboty-fk>

⁴ См., например: Богославцева Л.В., Такмазян А.С. Внедрение стандартов казначейского учета и отчетности как условие повышения эффективности управления государственными и муниципальными финансами. // Финансовые исследования. 2017. № 1 (54). С. 105-113.

⁵ См., например: Богданова О.Ю., Богославцева Л.В., Карепина О.И. Совершенствование организации государственного финансового контроля за государственными программами. В книге: Перспективные достижения современных ученых. Экономика, менеджмент, география и геология, архитектура и строительство, химия. Издательство: Куприенко Сергей Васильевич (Одесса). Одесса, 2017. С. 24-37.

УДК 33
ББК 65

**Ответственность за нецелевое использование
бюджетных средств региональными бюджетными
учреждениями высшего образования**

**Responsibility for inappropriate use of budget
funds by regional budgetary institutions
of higher education**

Ирина Петровна ДРАЧЕНА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и бухгалтерского учета, ГБОУ ВО
Московской области «Технологический университет», г. Королев

E-mail: office@unity-dana.ru

Аннотация. В современных условиях государство помогает бюджетным учреждениям высшего образования в осуществлении их финансово-хозяйственной деятельности путем выделения средств из бюджета на цели, определенные государством и прописанные в планах. Правительство РФ регулирует отношения между сторонами путем принятия нормативных документов, позволяющих рационально использовать выделенные средства, а также осуществлять систематический контроль за эффективным использованием бюджетных средств. Несмотря на это в практике контрольно-ревизионной работы встречаются случаи неэффективного управления и нецелевого использования выделенных государством средств.

В статье рассматриваются ответственность за нецелевое использование бюджетных средств образовательными учреждениями высшего образования, а также меры, применяемые к нарушителям. Приводятся примеры типовых нарушений, выявленных в ходе осуществления ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности, осуществляемых бюджетными учреждениями.

Ключевые слова: государственный контроль, бюджетный контроль, региональный контроль, нецелевое использование, ответственность

Abstract. In modern conditions, the state helps budgetary institutions of higher education in the implementation of their financial and economic activities by allocating funds from the budget for the purposes determined by the state and prescribed in the plans. The government of the Russian Federation regulates relations between the parties through the adoption of normative documents that allow the rational use of the allocated funds, as well as to exercise systematic control over the effective use of budgetary funds. In spite of this, in the practice of audit work there are cases of ineffective management and misuse of funds allocated by the state.

The article deals with the responsibility for the misuse of budgetary funds by educational institutions of higher education, as well as measures applied to violators. Examples of typical violations identified in the course of audits and audits of financial and economic activities carried out by budgetary institutions are given.

Key words: state control, budget control, regional control, misuse, responsibility

Основным документом, в котором прописаны порядок контроля за бюджетными средствами и полномочия ответственных лиц, является Бюджетный кодекс РФ. В ст. 38 Кодекса четко говорится о том, что средства из бюджета любого уровня могут направлять лишь в том случае, если прописана цель финансирования. Документами, в которых прописаны цели ассигнования, являются: закон о бюджете, сводная бюджетная роспись, бюджетная смета, договор о предоставлении субсидии, соглашение и др. [8].

Нарушения бюджетного законодательства государственными бюджетными образовательными учреждениями высшего образования, финансируемыми за счет регионального бюджета, могут заключаться:

- (1) либо в неправомерном действии по нецелевому использованию бюджетных средств;
- (2) либо в бездействии получателя денежных средств, которое способствовало нецелевому расходованию бюджетных денежных средств.

Нецелевое использование бюджетных средств может быть квалифицировано только в том случае, если образовательное учреждение высшего образования уже понесло затраты, т.е. совершило кассовые расходы. Приведем несколько примеров нарушений, каждое из которых в дальнейшем рассмотрим подробнее (рис. 1).

При осуществлении контроля за нецелевым использованием бюджетных средств контроль осуществляется и в отношении выделенных бюджетных средств бюджетным учреждениям и в отношении уже истраченных денежных средств и приобретенного на эти средства имущества.

Проверку целевого использования бюджетных средств целесообразно начинать с четкого определения цели, под которую были выданы эти деньги. Характер целевого использования можно проследить в бюджете соответствующих уровней, а также в решениях руководства бюджетного учреждения.

В случае если денежные средства уже истрачены или частично израсходованы, необходимо проверить оправдательные документы, которые подтвердили бы факт расходования

бюджетных денежных средств. К оправдательным документам относятся: приходные кассовые ордера и расходные кассовые ордера, акты приемки-выбытия основных средств, платежные поручения на перечисление денежных средств, акты приемки-передачи, авансовые отчеты и др.

В соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ (в ред. от 31.12.2017 г. № 481-ФЗ) все бухгалтерские первичные документы должны соответствовать требованиям по оформлению и содержанию, предъявляемым к документам такого рода. Первичные оправдательные документы (на бумажных и электронных носителях) должны включать *обязательные реквизиты* (см. рис. 2) [6].

Перерасход бюджетных средств государственными региональными бюджетными образовательными учреждениями также является фактом нецелевого использования бюджетных денежных средств, которые выделяет государство. Сумма перерасхода бюджетных денежных средств рассчитывается как разница между фактическим расходом бюджетных средств и установленными нормами бюджетного финансирования под конкретные, установленные планом цели (рис. 3).

Основной целью бюджетных региональных образовательных учреждений высшего образования является удовлетворение потребностей Московской области в специалистах с высшим образованием и кадрах высшей квалификации. Субсидии выделяются государственным образовательным учреждениям и носят целевой характер:

- ведение образовательной деятельности (бюджетные ассигнования по образовательным программам высшего образования);
- обеспечение стипендией обучающихся;
- предоставление персональной господдержки ученым — кандидатам, докторам наук, научным школам России;
- выделение средства (грандов) на разработку определенных программ, актуальных и востребованных государством;
- приобретение дорогостоящего оборудования для обеспечения процесса обучения и др.

1. Использование средств, выделенных бюджетным региональным образовательным учреждениям высшего образования, на оплату коммунальных услуг для сторонних потребителей (например арендаторов) без соответствующего возмещения данных расходов

2. Использование средств на оплату работ и услуг, не связанных с деятельностью регионального бюджетного образовательного учреждения высшего образования

3. Использование средств региональными бюджетными образовательными учреждениями высшего образования на финансирование объектов и строек, по которым финансирование в установленном порядке не предусмотрено и которые не включены в перечни строек и объектов, а также на затраты, не предусмотренные проектно-сметной документацией

4. Расходование региональными бюджетными образовательными учреждениями высшего образования выделенных из бюджета средств при отсутствии оправдательных документов, при неправильном оформлении первичных и иных документов

5. Расходование бюджетных средств региональными бюджетными образовательными учреждениями высшего образования сверх утвержденных решением о бюджете, сводной бюджетной росписью, бюджетной сметой, сверх доведенных лимитных бюджетных обязательств

6. Несанкционированное перемещение бюджетных средств региональными бюджетными образовательными учреждениями высшего образования по кодам бюджетной классификации

7. Использование бюджетных средств региональными бюджетными образовательными учреждениями высшего образования на оплату расходов, которые должны осуществляться за счет внебюджетных источников, если это не предусмотрено в бюджете

8. Осуществление затрат региональными бюджетными образовательными учреждениями высшего образования на финансирование объекта строительства без принятой проектной сметы

9. Осуществление региональными бюджетными образовательными учреждениями высшего образования в текущем финансовом году затрат, которые не были предусмотрены планом хозяйственной деятельности

10. Направление региональными бюджетными образовательными учреждениями высшего образования финансирования на покрытие затрат, которые должны производиться за счет поступлений из фондов другого уровня, и др.

**Рис. 1. Примеры нецелевого использования бюджетных средств
региональными образовательными учреждениями высшего образования**

Источник: составлено автором.

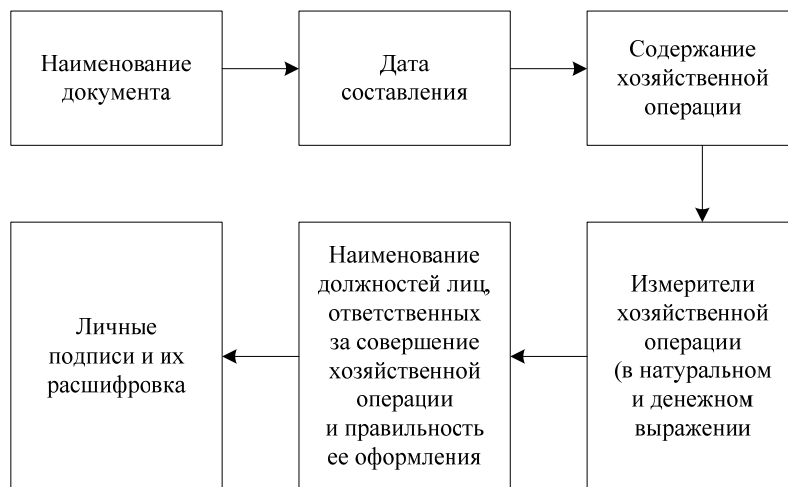


Рис. 2. Перечень обязательных реквизитов, которые должны содержать первичные оправдательные документы

Источник: составлено автором с учетом требований Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 31.12.2017 г. № 481-ФЗ).

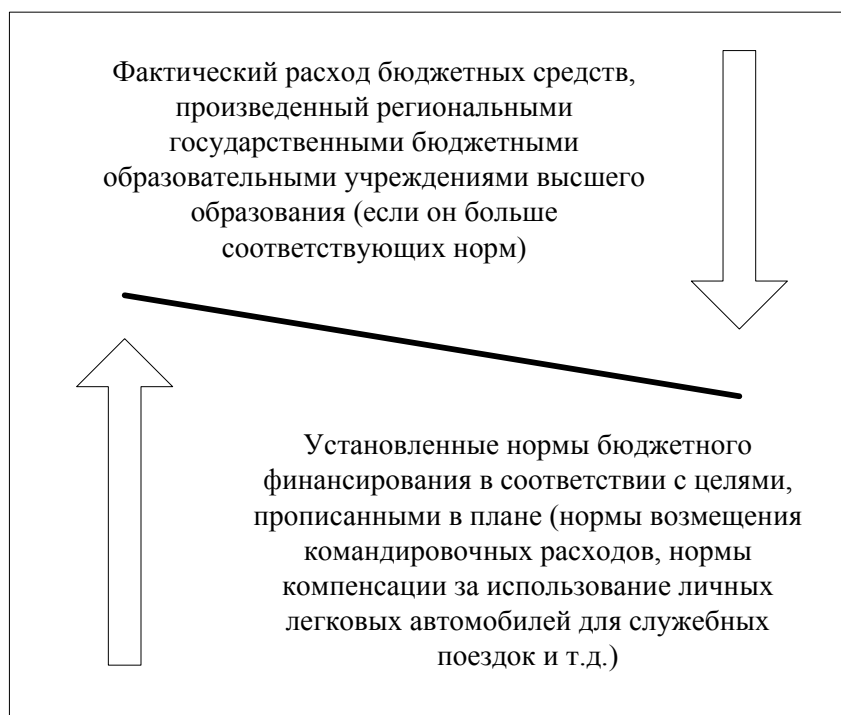


Рис. 3. Порядок определения перерасхода целевых бюджетных средств региональными государственными образовательными учреждениями высшего образования

Источник: составлено автором.

Финансирование всех бюджетных образовательных учреждений высшего образования производится на основании сметы доходов и расходов. Экономическая классификация расходов бюджета РФ устанавливается в соответствии приказом Минфина России от 1 июля 2013 г. № 65н (ред. от 03.05.2018 г.) «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» [8].

В соответствии с данным приказом бюджетное финансирование осуществляется, во-первых, на цели, обозначенные сметой бюджетных расходов; во-вторых, на цели, которые были предусмотрены бюджетной классификацией. Нарушение данных положений является основным типовым нарушением, которое наиболее часто встречается при проверке финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений, деятельность которых частично или в полном объеме финансируется за счет средств федерального, регионального или местного бюджетов.

С разрешения собственника (распорядителя) бюджетных средств бюджетные учреждения могут перераспределять выделенные бюджетные средства на целевое финансирование с одного кода бюджетной классификации на другой, но только в пределах утвержденной сметы. В этом случае перераспределение бюджетных средств не будет являться нарушением бюджетного законодательства. Но, к сожалению, не всегда происходит согласование этих вопросов, что приводит к нарушению законов, и этот вид нарушения является наиболее распространенным среди бюджетных учреждений.

Другим направлением высокоэффективного использования средств, выделенных из бюджета, и предупреждения неэффективного и необоснованности увеличения суммы бюджетных затрат является наличие особого порядка и норм осуществления расходов, которые связаны с поставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг для нужд государственных региональных бюджетных учреждений.

Законами, а также другими нормативными правовыми актами, в частности ст. 120 Гражданского кодекса РФ от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (в ред. от 18.07.2009 г. № 181-ФЗ) устанавливаются особенности правового положения отдельных видов учреждений [2].

Если говорить об образовательной деятельности, то основным нормативным документом, регулирующим порядок выделения

бюджетных средств, является Федеральный закон от 29 декабря 2014 г. № 273-ФЗ, «Об образовании» (в ред. от 07.03.2018 г. № 56-ФЗ) [5].

Статья 99 данного Закона рассматривает порядок субсидирования по возмещению затрат учреждениям, которые осуществляют образовательную деятельность. Учреждения, осуществляющие свою образовательную деятельность по профессиональным программам, получают субсидии на возмещение затрат в виде бюджетных ассигнований из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов. Размер бюджетных ассигнований определяется путем установления стоимости оказанных услуг, принимая во внимания нормативы затрат на оказание соответствующих государственных или муниципальных услуг в сфере образования.

Применительно к региональным бюджетным образовательным учреждениям высшего образования Московской области основным документом, регулирующим порядок выделения бюджетных средств, является Закон Московской области от 27 июля 2013 г. № 94/2013-03 «Об образовании» (принят постановлением Мособлдумы от 11.07.2013 г. № 17/59-П, в ред. от 10.08.2018 г.).

В соответствии со ст. 14 данного Закона финансовое обеспечение затрат на подготовку специалистов государственными образовательными учреждениями высшего образования Московской области в пределах федерального государственного образовательного стандарта осуществляется на основе договоров и в соответствии с контрольными цифрами приема граждан для обучения за счет бюджетных ассигнований бюджета Московской области.

При этом в условиях рыночной экономики образовательные учреждения для осуществления своей финансово-хозяйственной деятельности вынуждены самостоятельно зарабатывать денежные средства путем оказания дополнительных платных услуг в сфере образования. Руководство образовательного учреждения, по итогам осуществления финансовой хозяйственной деятельности имеет право самостоятельно определять основные направления использования целевых бюджетных средств, выделяемых государством и средств внебюджетного фонда, получаемых от оказания платных услуг. В качестве примера можно привести материальное стимулирование работников по итогам финансового или учебного года. Долю этих расходов руководство образо-

вательного учреждения вправе определять самостоятельно.

Необходимо отметить, что перераспределение бюджетных средств между кодами бюджетной классификации без согласования с собственником или распорядителями бюджетных денежных средств производить можно, но при этом важным является то, что руководство бюджетного учреждения (образовательного учреждения) должно выполнять следующие обязательные условия:

- (1) перераспределение бюджетных средств должно быть обоснованно;
- (2) бюджетные средства должны быть направлены на нужды образовательного учреждения;
- (3) не должно быть перерасхода бюджетных средств.

В момент осуществления внешних проверок перераспределения бюджетных средств учреждений, финансируемых за счет бюджетных ассигнований, первое, что нужно сделать, — установить границы прав и ответственностей их руководителей при использовании бюджетных средств.

В любом случае, даже если руководитель учреждения имеет право самостоятельно распределять бюджетные средства, которые выделяются из бюджетов разных уровней, все действия должны быть надлежащим образом задокументированы, т.е. должны быть подготовлены распорядительные документы о перераспределении бюджетных средств с обоснованием необходимости и значимости проводимых мероприятий. При отсутствии такого рода оправдательных документов любые действия с целевыми бюджетными денежными средствами считаются незаконными, их можно охарактеризовать как незаконные и привлечь руководителя образовательного учреждения к ответственности.

Статья 306.3 Бюджетного кодекса РФ рассматривает полномочия руководителей органов казначейства, а также их заместителей. В соответствии с компетенциями, прописанными в документе, они имеют право в бесспорном порядке взыскивать с распорядителей полученных бюджетных средств (руководителей бюджетных учреждений) средства, которые бюджетные учреждения использовали не по целевому назначению. Данный документ определяет также права

и обязанности учреждений с бюджетными ассигнованиями, ответственность бюджетных учреждений за нарушения бюджетного законодательства. Статьей 306.2 БК РФ установлены меры, которые необходимо применить к нарушителям [1].

Статья 306.4 БК РФ рассказывает о санкциях за нецелевое использование бюджетных средств, которые применяются к нарушителям бюджетного законодательства. В период выявления случаев нецелевого использования бюджетных средств главный распорядитель бюджетных средств, в соответствии с п. 3 ст. 166, обладает правом направить в бюджетное учреждение уполномоченных по бюджету, которые с момента их назначения обладают всеми правами, которыми ранее обладал получатель бюджетных средств [1].

Определение нецелевого использования бюджетных средств четко определено в ст. 306.4 БК РФ. Нецелевое использование бюджетных средств подразумевает под собой факт расходования бюджетных средств, которые прописаны, утверждены бюджетом, сводной бюджетной росписью либо уведомлением о бюджетных ассигнованиях, либо другими документами, являющимися основанием для выдачи бюджетных денежных средств, на другие цели [1].

Таким же образом дает понятие нецелевого использования бюджетных средств Кодекс об административных нарушениях РФ от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ, который действует с 1 июля 2002 г. (в ред. от 23.04.2018 г., вступ. в силу с 14.05.2018 г.). Наказание за нецелевое использование денежных средств наступает и в случае, если оплата денежных обязательств частично не соответствует предусмотренным целям. Административная ответственность наступает в случаях, если за такое действие не предусмотрена уголовная ответственность [3].

За нарушения бюджетного законодательства, за неэффективное расходование бюджетных средств ответственность возлагается:

- (1) на юридическое лицо (учреждение) в виде штрафа или приостановления деятельности;
- (2) на физическое лицо (руководителя, его заместителя с правом финансовой подписи, или конкретное должностное лицо) в виде штрафа, направления на принудительные работы или лишения

права занимать определенные должности, либо лишения свободы на установленный законом срок. Ответственности подвергается то лицо, чья подпись на финансовых документах привела к действиям, нарушающим законодательство.

При изучении практики контрольно-ревизионной работы нарушения в области нецелевого использования бюджетных средств можно условно разделить на две группы.

Группа 1. К данной группе можно отнести использование бюджетных средств, не соответствующему коду бюджетной квалификации. Примером данного нарушения является оплата ремонта автомобиля вместо предусмотренного плановой документацией приобретения горюче-смазочных материалов, т.е. средства с одного кода экономической квалификации перераспределены на другой.

Группа 2. К ним можно отнести нарушения, связанные с хищением бюджетных средств. К такого рода нарушениям относятся случаи перерасхода бюджетных средств на капитальный ремонт или строительство объектов основных средств, переплата заработной платы или другие факты перерасхода бюджетных средств.

Классификация нарушений по группам отличается тем, что к разного рода нарушениям применяется разная ответственность, к ним не могут применяться одинаковые меры принуждения или санкции. Если говорить о нарушениях первой группы, о перераспределении бюджетных средств с одного кода бюджетной квалификации на другой, то здесь нет прямого ущерба, нанесенного государству, соответственно и меры ответственности мягче. Вторая группа нарушений наносит прямой ущерб, эти деяния являются злостными и меры ответственности, соответственно, должны быть более жесткими.

Рассмотрим виды ответственности за нецелевое использование бюджетных средств и санкции, применяемые в соответствии с установленными нарушениями (рис. 4).

Особое внимание хочется уделить уголовной ответственности. Уголовная ответственность наступает в случае, если размер потраченных бюджетных средств превысил 1,5 млн руб. Ответственность и мера наказания устанавли-

ваются только в случае доказанного факта нарушения (нецелевого использования бюджетных средств) и только по решению суда. Помимо ответственности, обозначенной на рис. 4, осужденного могут приговорить к двум годам принудительных работ и на три года лишить права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

Самых грубых нарушителей ждет арест до полугода или лишение свободы до двух лет.

Ключевым фактором дальнейшего развития экономики и страны в целом являются развитие высшего образования и адаптация его деятельности к социально-экономическим условиям и нуждам страны в квалифицированных специалистах. В настоящее время высшие учебные заведения нуждаются в государственной поддержке. Такую поддержку они получают в виде субсидий на финансирование государственных заданий, целевое субсидирование, получение грантов и т.д. Одним из направлений регулирования государственной политики в сфере образования заключается в переводе высших учебных заведений на программно-целевое обучение, позволяющее улучшить качество образовательных услуг и повысить эффективность использования всех видов ресурсов.

Своевременный контроль за эффективным расходованием бюджетных средств, выделенных на определенные цели, является главной функцией управления, регулирующей процесс формирования и использования бюджетных средств. Правительство РФ регулирует это направление путем принятия нормативных документов по контролю за эффективным использованием бюджетных средств.

По итогам работы Контрольно-счетной палаты Московской области за 2016—2017 гг. было проведено значительное количество плановых и внеплановых проверок, возвращены в бюджет огромные суммы бюджетных средств, которые неэффективно использовались. Общий объем финансовых средств, проверенных по итогам 2016 г., составил 414,6 млрд руб. и 80,6 млрд руб. в 2017 г. Результаты работы представлены в табл. 1.

По итогам выполнения представлений Контрольно-счетная палата Московской области в части принятия мер по привлечению

к ответственности должностных лиц, виновных в допущенных нарушениях законодательства, привлечено к дисциплинарной ответственности 102 должностных лица (в 2016 г. — 197), в том числе 58 должностным лицам вы-

несено замечание, семи должностным лицам объявлен выговор, восемь должностных лиц уволены с занимаемых должностей, к 29 должностным лицам применены иные меры дисциплинарного взыскания (табл. 2).

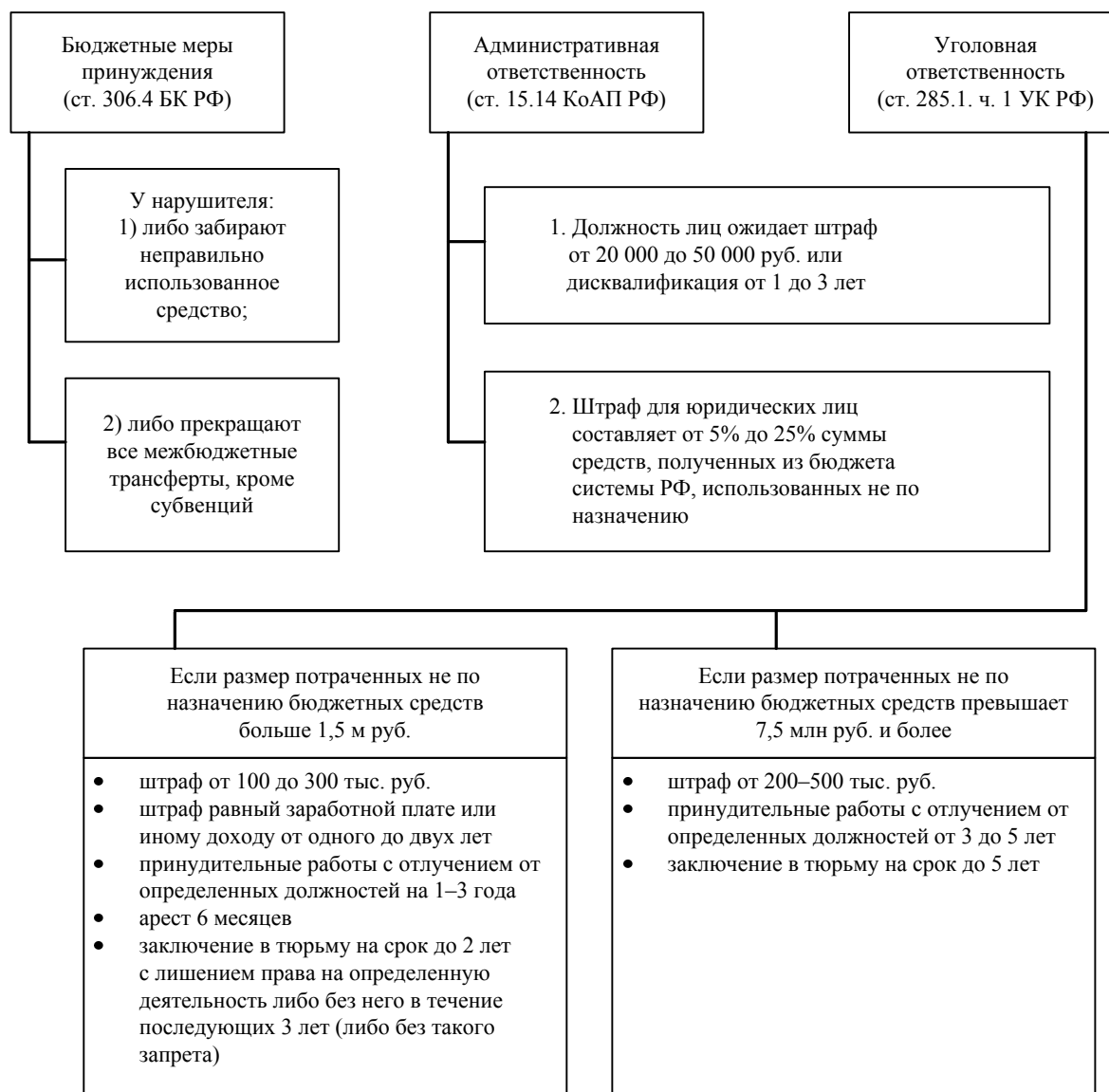


Рис. 4. Виды ответственности за нецелевое использование бюджетных средств

Источник: составлено автором на основании следующих документов: Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 04.06.2018 г.) (ст. 306.4 БК РФ); Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (ред. от 23.04.2018 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу с 14.05.2018 г.), (ст. 15.14 КоАП РФ); Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (ред. от 23.04.2018 г., с изм. от 25.04.2018 г.), (ст. 285.1, ч. 1 УК РФ).

**Таблица 1. Результаты контрольной деятельности
Контрольно-счетной палаты Московской области за 2016—2017 гг., в млн руб.**

<i>Вид нарушения</i>	<i>2016 г.</i>	<i>2017 г.</i>
1. Нарушения при формировании и исполнении бюджетов	2295,0	5096,55
2. Нарушения ведения бухгалтерского учета, составления и предоставления бухгалтерской (финансовой) отчетности	26,2	3443,53
3. Нарушения при осуществлении государственных (муниципальных) закупок	1360,5	653,35
4. Нарушения законодательства в сфере управления и распоряжения государственной собственностью	117,1	40,97
5. Иные нарушения	7,0	11,02
6. Прочие нарушения	121,3	15,05
7. Неэффективное использование бюджетных средств	185,7	378,15
Всего нарушений	4112,8	9638,61

Источник: таблица составлена автором на основании Отчета о деятельности Контрольно-счетной палаты Московской области за 2016, 2017 г.

Таблица 2. Привлечение к дисциплинарной ответственности за нарушения законодательства

<i>Наименования показателя</i>	<i>Значения показателя (чел.)</i>			
	<i>2014</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>
Привлечено к дисциплинарной ответственности				
В том числе	78	100	197	102
Уволены или освобождены от занимаемых должностей	38	12	6	8
Депремированы	0	0	8	9
Предупреждены	2	2	6	20
Вынесено замечаний	32	57	50	58
Сделано выговоров	6	28	127	7

Источник: таблица составлена автором на основании Отчета о деятельности Контрольно-счетной палаты Московской области за 2016, 2017 гг.

Контрольно-счетная палата Московской области по фактам незаконного использования средств бюджета в прошедшем году направила в прокуратуру Московской области 51 материал (в 2016 году — 38), 13 контрольных мероприятий переданы в правоохранительные органы.

Государство регулирует осуществление финансового контроля путем разработки нормативных документов, позволяющих осуществлять финансовый контроль за расходованием

бюджетных средств. В 2018 г. принят ряд документов, определяющих порядок организации финансового контроля государственными органами:

- (1) приказ Минфина России от 29 декабря 2017 г. № 1401 «О внесении изменений в Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового аудита, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 30 декабря 2016 г. № 822», который предлагает

единую методику организации и проведения внутреннего финансового аудита бюджетных средств [8];

- (2) приказ Минфина России от 29 декабря 2017 г. № 1394 «О внесении изменений в Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового контроля, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 7 сентября 2016 г. № 356». Данный документ акцентирует внимание на меры по качеству выполнения бюджетных процедур, обеспечивающих достоверность бюджетной отчетности [9];
- (3) приказ Министерства финансов РФ от 29 декабря 2017 г. № 269н «Об утверждении Стандарта осуществления Федеральным казначейством внутреннего государственного финансового контроля «Проверка бюджетной (бухгалтерской) отчетности», рассматривает порядок проверки бюджетной (бухгалтерской) отчетности осуществляемых казначейством [10];
- (4) приказ Министерства финансов РФ от 29 декабря 2017 г. № 268н «Об утверждении Стандарта осуществления Федеральным казначейством внутреннего государственного финансового контроля «Проверка предоставления из федерального бюджета и (или) использования субсидий федеральным бюджетным и автономным учреждениям», предлагает перечень вопросов, подлежащих рассмотрению при осуществлении проверок, а также порядок оформление и реализации результатов этой работы [11].

Последовательно разрастается сфера деятельности государственного (регионального, муниципального) финансового контроля. Увеличивается роль финансового контроля и повышается результативность деятельности органов государственного финансового контроля. Но несмотря на это нарушения в области использования бюджетных средств очень часто встречаются в практике контрольно-ревизионной работы всех уровней управления. Поэтому вопрос своевременного и эффективного кон-

троля, а также предотвращения нарушений в этой сфере на сегодняшний день является актуальным.

Список литературы

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 04.06.2018).
2. Гражданский кодекс РФ (30.11.1994 г. № 51-ФЗ, в ред. от 18.07.2009 № 181-ФЗ).
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (ред. от 23.04.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 14.05.2018).
4. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (ред. от 23.04.2018, с изм. от 25.04.2018).
5. Федеральный закон «Об образовании» 29 декабря 2014 г. № 273-ФЗ, (в ред. от 07.03.2018 № 56-ФЗ).
6. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ (в ред. от 31.12.2017 № 481-ФЗ).
7. Приказ Минфина России от 1 июля 2013 г. № 65н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» (ред. от 03.05.2018).
8. Приказ Минфина России от 29 декабря 2017 г. № 1401 «О внесении изменений в Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового аудита, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 30 декабря 2016 года № 822».
9. Приказ Минфина России от 29 декабря 2017 г. № 1394 «О внесении изменений в Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового контроля, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 7 сентября 2016 года № 356».
10. Приказ Министерства финансов РФ от 29 декабря 2017 г. № 269н «Об утверждении Стандарта осуществления Федеральным казначейством внутреннего государственного финансового контроля «Проверка бюджетной (бухгалтерской) отчетности».
11. Приказ Министерства финансов РФ от 29 декабря 2017 г. № 268н «Об утверждении Стандарта осуществления Федеральным казначейством внутреннего государственного финансового контроля «Проверка предоставления из федерального бюджета и (или) использования субсидий федеральным бюджетным и автономным учреждениям».

УДК 366.6
ББК 65

Шестой элемент COSO

The sixth element of the COSO

Софья Владимировна БОКАТАЯ,
соискатель кафедры финансов и учета Национального исследовательского Томского государственного университета, бухгалтер-аудитор ООО «Аудит-Оптим-К»

E-mail: bokatayasv@gmail.com

Научная специальность: 08.00.10 — Финансы, денежное обращение и кредит

Научный руководитель: А.А. Земцов, доктор экономических наук, профессор

Аннотация. В данной статье автором рассматривается система COSO как элемент управления рисками предприятий. Рассмотрены элементы системы COSO, дана их краткая характеристика. Предложен к внедрению новый элемент системы внутреннего контроля, который позволит увеличить ее эффективность и повысить прозрачность. Внедрение данного элемента особенно актуально для угледобывающих предприятий, имеющих сложную организационную структуру.

Abstract. This article the author examines the COSO system as an element of enterprise risk management. The elements of the COSO system are considered, and their brief characteristic is given. The proposed new element of the control system, which will increase its efficiency and increase transparency. The introduction of this element is especially important for carbohydrate companies, their complex organizational structure.

Ключевые слова: финансы, угольная отрасль, риски, COSO, риск-менеджмент, внутренний финансовый контроль

Key words: finance, the coal industry, risk, COSO, risk management, internal financial control

Система внутреннего финансового контроля на предприятиях в настоящее время является мощным инструментом управления, минимизации рисков и максимизации прибыли.

Все больше предприятий переходят от традиционной, ревизионной, системы внутреннего контроля к риск-ориентированной.

Преимущества риск-ориентированной методики состоят в том, что максимальная концентрация процедур внутреннего контроля будет направлена на заранее определенные области существенного риска [6].

Угледобывающая отрасль является одной из самых рискованных отраслей экономики России.

На нее влияет множество внутренних и внешних факторов, среди которых горно-геологические, социальные и экономические факторы [1].

Масштаб производства, разнообразные риски, социальная ответственность и статус стратегически важной отрасли для страны предопределяют необходимость внедрения эффективно действующей системы внутреннего финансового контроля.

В настоящее время эффективно действующая система внутреннего контроля комбинирует методы внутреннего аудита, контрольно-ревизионные функции, элементы системы

риск-менеджмента, систему менеджмента качества и внедряется во все этапы бизнес-процессов в компании [5].

Наиболее известной в мире риск-ориентированной концепцией внутреннего контроля является система внутреннего контроля COSO, разработанная в США.

В модели COSO описаны *пять* взаимосвязанных *элементов* внутреннего контроля [14]: (1) контрольная среда; (2) риски; (3) контрольные меры; (4) мониторинг; (5) информационная среда.

В современной России внутренний контроль в организациях впервые был регламентирован нормативным правовым актом о бухгалтерском учете. Так, с 1 января 2013 г. Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» официально установлена обязанность организаций осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

Следом, в 2013 г., Минфин России отреагировал на это нововведение и подготовил рекомендации по этому вопросу, объединив их в информации Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Согласно рекомендациям Минфина, изложенным в информации Минфина России № ПЗ-11/2013, основными элементами внутреннего контроля экономического субъекта являются [4]: контрольная среда; оценка рисков; процедуры внутреннего контроля; информация и коммуникация; оценка внутреннего контроля.

Из анализа указанных документов становится очевидным, что рекомендации Минфина России построены на основе системы COSO.

Все перечисленные элементы системы внутреннего контроля тесно связаны и переплетаются между собой, будучи встроенными в производственные процессы на предприятиях.

Первым элементом выступает *контрольная среда*.

Контрольная среда представляет собой совокупность принципов и стандартов деятельности экономического субъекта, которые определяют общее понимание внутреннего контроля и требования к внутреннему контролю на уровне экономического субъекта в целом. Обычно этот элемент регламентирует-

ся кодексом этики сотрудников предприятия, должностными инструкциями и штатным расписанием.

Последние зарубежные исследования показывают, что контрольная среда имеет важнейшее значение для осуществления процесса внутреннего финансового контроля. Было выяснено, что существует необходимость раскрывать и распространять требования и рекомендации кодекса этики среди всех сотрудников компании на различных ее уровнях [11].

Также было доказано, что адекватное восприятие сотрудников контрольной среды и прочих элементов системы внутреннего существенно влияют на производительность сотрудников [12].

К контрольной среде можно отнести также и уровень компетенции и профессионализма сотрудников. При этом нехватка квалифицированного персонала является общей причиной неэффективности внутреннего контроля. Более профессиональные сотрудники с большей вероятностью выполняют свои обязанности по адекватному проектированию и внедрению политики и процедур внутреннего контроля, которые напрямую повышают качество внутреннего контроля [11].

Следующим элементом выступает *оценка рисков*.

В общем смысле, под риском понимается сочетание вероятности и последствий недостижения экономическим субъектом целей деятельности. При выявлении рисков экономический субъект принимает соответствующие решения по управлению ими, в том числе путем создания необходимой контрольной среды, организации процедур внутреннего контроля, информирования персонала и оценки результатов осуществления внутреннего контроля.

Выявление и оценка рисков имеют первостепенное значение при осуществлении внутреннего контроля, поскольку организации с более «зрелыми» процессами управления и идентификации рисков достигают большей производительности, по сравнению с теми организациями, в которых рассматриваемые процессы осуществляются на «зачаточном» уровне [8].

Недавно проведенное исследование показывает, что более слабые системы управления рисками могут сигнализировать о слабых механизмах контроля и привлекать дополнительный контроль инвесторов и вызывать у них недоверие [13].

Третьим элементом системы внутреннего контроля являются *процедуры внутреннего контроля*, или *контрольные меры*.

Организация выбирает и разрабатывает контрольные мероприятия, которые способствуют уменьшению рисков для достижения целей до приемлемых уровней. Контрольные действия могут осуществляться следующим образом: документальным оформлением, подтверждением соответствия между объектами (документами) или их соответствия установленным требованиям, санкционированием (авторизацией) сделок и операций, и прочими способами.

Последними элементами являются *информация и коммуникация и мониторинг*.

Мониторинг включает в себя наблюдение руководства за действиями ответственных работников структурных подразделений организации, перепроверку отчетов, анализ изменения основных показателей организации.

Мониторинг может быть постоянным (непрерывным) и периодическим.

Кроме мониторинга эффективности функционирования системы внутреннего контроля рекомендуется проводить мониторинг ключевых видов риска, которым подвержена компания [2].

При этом, помимо запланированного мониторинга системы внутреннего финансового контроля и мониторинга ключевых видов риска, рекомендуется осуществлять анализ изменения среды, в которой компания функционирует, в частности, по мере изменения конъюнктуры рынка.

Под понятием информации и коммуникации принято понимать сбор и анализ информации, а также передачу ее по назначению.

Относящаяся к системе внутреннего контроля информация должна быть идентифицирована, записана и передана в надлежащее время и в форме, позволяющей ответственным лицам выполнять свои обязанности [3].

Показателем надежности информационных систем является понимание существующих бизнес-процессов ответственных сотрудников. Важна осведомленность персонала о том, как ежедневные операции каждого сотрудника влияют на процесс подготовки финансовой отчетности, как действия каждого сотрудника соотносятся с действиями других сотрудников, а также о том, каким образом сведения о существующих недостатках в функционировании бизнес-процессов могут

быть доведены до высшего руководства организации [7].

Все компоненты системы внутреннего финансового контроля должны функционировать непрерывно, быть взаимосвязанными и задействованными в каждом бизнес-процессе.

Угледобывающие предприятия зачастую имеют сложную организационную структуру, входя в вертикально-интегрированные холдинги.

Управление бизнес-процессами холдинговых структур значительно отличается от управления такими процессами в обособленных предприятиях.

Стратегический контроль обычно осуществляется на уровне управляющей компании, где разрабатываются основные тенденции, направления и положения функционирования системы внутреннего контроля, а осуществление процесса внутреннего контроля и текущий мониторинг осуществляется на уровне добывающих и перерабатывающих предприятий.

Исследования показывают, что эффективность коммуникации имеет решающее значение для качества внутреннего контроля, поскольку основные компоненты работы внутреннего контроля включают в себя общение по «вертикальной линии» с управляющими менеджерами для создания и совершенствования системы внутреннего контроля, связь с сотрудниками по «горизонтальной линии» для контроля за регулярной деятельностью и связь с внутренними и внешними аудиторами для проведения аудита [9].

Так, многонациональная фирма, которая имеет филиалы в разных местах, подвержена влиянию различных правовых и институциональных условий в каждой стране, что затрудняет построение эффективной системы внутреннего контроля [10].

Кроме того, предприятия в одном холдинге с различными производственными процессами (как то обогащение и добыча угля, например) должны осуществлять политику и процедуры отдельно для каждой сферы производства для повышения эффективности внутреннего контроля.

Учитывая сложную организационную структуру, автором предлагается введение еще одного, шестого, компонента системы внутреннего финансового контроля под названием «*структура и регламент*».

Указанный компонент определяет порядок взаимодействия всех субъектов системы внут-

ренного финансового контроля, порядок и сроки передачи данных, а также порядок и

сроки принятия решений для реагирования на возникающие риски.



Рис .1.7. Компонент системы внутреннего контроля «структура и регламент»

Введение компонента «структура и регламент» позволит избежать дублирования обязанностей субъектов внутреннего финансового контроля, исключить «неохваченные области» рисков, а также максимально эффективно отслеживать исполнение управленческих решений.

В заключение хотелось бы отметить, что построение системы внутреннего контроля должно предусматривать особенности отраслевой специфики, особенности организационной структуры предприятий.

Угольная отрасль, как стратегически важная отрасль для России, имеет большой потенциал для развития, но подвержена большому количеству рисков.

На необходимость осуществления внутреннего контроля в угледобывающих организациях

указывают положения Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

На практике эффективно действующая система внутреннего финансового контроля, может позволить предприятиям выходить из кризиса с минимальными потерями и наращивать инвестиции, а также улучшать свое финансовое положение в фазе разрешения кризиса.

Для повышения эффективности системы внутреннего финансового контроля автором рекомендуется внедрить шестой элемент системы внутреннего контроля, описывающий порядок взаимодействия всех субъектов системы внутреннего финансового контроля, порядок и сроки передачи данных, а также порядок

и сроки принятия решений для реагирования на возникающие риски.

Такое внедрение повысит прозрачность финансовых потоков и структуры управления и положительным образом скажется на доверии инвесторов и кредитующих организаций.

Список литературы

1. Бокатая С.В., Кукушкина Н.С. Оценка факторов, влияющих на финансовое положение угледобывающих организаций России // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2016. № 3. С. 44-51.
2. Будина В.И., Понукалина Е.А. Концепция развития системы риск-менеджмента в современных условиях // Известия ВУЗов. Поволжский регион. Общественные науки. 2011. № 4. С. 169-174.
3. Иванов О.Б. Формирование системы внутреннего контроля, аудита и управления рисками в компании на основе внутрикорпоративных стандартов // ЭТАП. 2012. С. 4-23.
4. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».
5. Кондрашов Д.Э. Особенности внутреннего контроля в крупных государственных корпорациях // Транспортное дело России. 2016. № 2. С. 95-99.
6. Майсигова Л.А. Перспективы развития системы внутреннего контроля и аудита на основе риск-ориентированного подхода // Austrian Journal of Humanities and Social Sciences. 2014. № 9-10. С. 306-311.
7. Рыбалко О.А. Адаптация системы внутреннего контроля к требованиям международной учетной практики при осуществлении внешнеторговой дея-

тельности // Вестник ПГУ. Серия: Экономика. 2012. С. 93-100.

8. Carolyn Callahan, Jared Soileau. Does Enterprise risk management enhance operating performance? // Advances in Accounting, Volume 37, 2017. P. 122-139.

9. Chunli Liu, Bin Lin, Wei Shu. Employee quality, monitoring environment and internal control // China Journal of Accounting Research. Volume 10, Issue 1, 2017. P. 51-70.

10. Jong-Hag Choi, Joonil Lee, Catherine Heyjung Sonu. Determinants of human resource investment in internal controls // China Journal of Accounting Research, Volume 6, Issue 3, 2013. P. 167-185.

11. Lizot, Mauro & Dei, Mater & Dalmutt, Silvana & Suellen Thesari, Shirley. Análise dos Procedimentos de Controles Internos a Partir da Metodologia COSO Analysis of internal control procedures from the COSO methodology// Conference: Combreprou, At Ponta Grossa – PR 2018.

12. Siti Maria Wardayati. The Implementation of COSO Concept in «Vroom» Expectancy Theory on PT. UMC Zusuki Jember // Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 219, 2016. P. 784-791.

13. Teng-Shih Wang, Yi-Mien Lin, Edward M. Werner, Hsihui Chang. The relationship between external financing activities and earnings management: Evidence from enterprise risk management // International Review of Economics & Finance, 2018.

14. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Enterprise Risk Management-Integrated Framework (ERM) 2004. (Комитет организаций-спонсоров Комиссии Тредвея: Управление рисками организации — интегрированная схема): URL: http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf.

УДК 005.52
ББК 65

Анализ послепродажного обслуживания на основе сбалансированной системы показателей

Analysis of the after-sales service based on the balanced scorecard

Светлана Ароновна БОРОНЕНКОВА,

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита
Уральского государственного экономического университета

E-mail: nvmali@mail.ru

Сергей Иванович КРЫЛОВ,

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита
Уральского государственного экономического университета

E-mail: zali6770@yandex.ru

Аннотация. Статья носит преимущественно теоретический характер и посвящена рассмотрению возможности использования разработанного ее авторами прикладного стратегического анализа послепродажного обслуживания, базирующегося на одноименной составляющей сбалансированной системы показателей, в процессе исследования стратегических аспектов послепродажного обслуживания, осуществляемого организацией.

Abstract. The paper treats theoretical aspects of the applied strategic after-sale service analysis based on the balanced scorecard after-sale service element developed by one of the authors and its likely application to research strategic organization after-sale service aspects.

Ключевые слова: прикладной стратегический анализ, сбалансированная система показателей, послепродажное обслуживание, управление, организация

Key words: applied strategic analysis, balanced scorecard, after-sales service, management, organization

Являясь одним из внутренних бизнес-процессов, послепродажное обслуживание представляет собой обслуживание клиента после продажи и поставки товара или услуги. Как правило, оно включает в себя гарантийное и ремонтное обслуживание, модернизацию, замену некачественного товара, выставление счетов и получение по ним денег, включая погашение покупателями предоставленного им коммерческого кредита [1].

Обеспечение высокой эффективности послепродажного обслуживания может быть достигнуто только в рамках результативного стратегического управления им, что делает целесообразным рассмотрение возможности использования в процессе формирования аналитического обеспечения стратегического управления послепродажным обслуживанием прикладного стратегического анализа (ПСА), базирующегося на сбалансированной системе показателей (ССП).

Прежде чем перейти к изложению авторского вклада в решение рассматриваемой в данной статье проблемы, кратко охарактеризуем ее современное состояние, нашедшее отражение в мнениях некоторых наиболее известных и авторитетных, по мнению авторов этой статьи, ученых и специалистов, которые и могут быть разделены на две группы:

- (1) предполагающие использование сбалансированной системы показателей;
- (2) не предполагающие использование сбалансированной системы показателей.

Исследователи из первой группы (например [1—5]) преимущественно акцентируют свое внимание на использовании анализа применительно к сбалансированной системе показателей в целом, а не к ее составляющей послепродажного обслуживания в отдельности.

Исследователи из второй группы (в частности, [6—9]) анализ осуществляемого организацией послепродажного обслуживания как совокупности процессов гарантийного и ремонтного обслуживания после продажи и поставки товара или услуги, их модернизации, замены некачественного товара, выставления счетов и получения по ним денег, включая погашение покупателями предоставленного им коммерческого кредита, не рассматривают в таком контексте вообще. Как правило, они разделяют его на анализ сервисных услуг, осуществляемый в рамках анализа маркетинговой деятельности организации, и анализ дебиторской задолженности, проводимый в рамках анализа финансового состояния организации.

Методологическую основу исследования, результаты которого представлены в этой статье, составили *две концепции*:

- (1) концепция сбалансированной системы показателей;
- (2) концепция прикладного стратегического анализа.

Концепция сбалансированной системы показателей как аналитического инструмента стратегического менеджмента была разработана американскими учеными Р. Капланом и Д. Нортоном в начале 90-х годов XX в. [10]. В дальнейшем она получила развитие в трудах как этих (например, [1; 11]), так и ряда других ученых-экономистов (в частности, [2—5]), и прошла неоднократную успешную апробацию. В совре-

менных условиях ССП считается одним из важнейших и достаточно эффективных средств стратегического управления организацией.

Прикладной стратегический анализ, рассматриваемый в качестве обеспечивающей функции стратегического менеджмента, предполагает всестороннее исследование стратегических аспектов хозяйственной деятельности организации на основе сбалансированной системы показателей [12; 13].

Опираясь на ССП, которая исключительно индивидуальна для каждой конкретной организации, ПСА не может иметь типовой методики. Его методика индивидуальна для каждой конкретной организации.

Раскрывая содержание прикладного стратегического анализа как достаточно сложной экономической категории, авторы данной статьи в своих предыдущих публикациях [14; 15] рассмотрели прикладной стратегический клиентский анализ (ПСКА) и прикладной стратегический операционный анализ (ПСОА), соответственно позволяющие всесторонне, комплексно исследовать стратегические аспекты сбытовой и операционной деятельности организации на основе клиентской и операционной составляющих ее ССП. В настоящей статье авторы переходят к характеристике следующего вида прикладного стратегического анализа — *прикладного стратегического анализа послепродажного обслуживания*.

Прикладной стратегический анализ послепродажного обслуживания (ПСАПО) рассматривается в качестве вида прикладного стратегического анализа, направленного на всестороннее, комплексное исследование стратегических аспектов деятельности организации в области послепродажного обслуживания произведенной продукции на основе составляющей послепродажного обслуживания ее сбалансированной системы показателей. Он может рассматриваться также в качестве обеспечивающей функции стратегического менеджмента послепродажного обслуживания.

К предмету ПСАПО относятся показатели составляющей послепродажного обслуживания ССП и определяющие их факторы, а к его объекту — стратегические аспекты деятельности организации в области послепродажного обслуживания произведенной продукции.

Цель проведения прикладного стратегического анализа послепродажного обслуживания представляет собой формирование аналитического обеспечения принятия стратегических решений в области управления послепродажным обслуживанием произведенной продукции.

Для достижения указанной выше цели проведения ПСАПО необходимо решить его важнейшие задачи, к которым относятся (по аналогии с ПСА в целом) сравнительная оценка, диагностика отклонений и прогнозирование значений показателей составляющей послепродажного обслуживания сбалансированной системы показателей, которые подразделяются на результативные и факторные.

Перечисленные выше важнейшие задачи прикладного стратегического анализа послепродажного обслуживания теснейшим образом взаимосвязаны между собой, так как каждая последующая задача вытекает из предыду-

щей задачи: диагностика отклонений значений показателей составляющей послепродажного обслуживания ССП осуществляется на основе результатов их сравнительной оценки, а прогнозирование значений этих показателей осуществляется с учетом результатов диагностики их отклонений.

Информационной базой прикладного стратегического анализа послепродажного обслуживания является составляющая послепродажного обслуживания сбалансированной системы показателей, которая обычно имеет вид таблицы (табл. 1), в которой представлены ключевая проблема составляющей послепродажного обслуживания ССП, стратегические цели послепродажного обслуживания, его показатели, их целевые значения и стратегические послепродажные мероприятия, которые, как правило, индивидуальны для каждой конкретной организации.

Таблица 1. Составляющая послепродажного обслуживания ССП развития организации

<i>Ключевая проблема составляющей послепродажного обслуживания ССП</i>	<i>Стратегическая цель послепродажного обслуживания</i>	<i>Показатель послепродажного обслуживания</i>	<i>Целевое значение</i>	<i>Стратегическое послепродажное мероприятие</i>
Какие цели относительно послепродажного обслуживания необходимо поставить для обеспечения достижения клиентских и финансовых целей?				

Источник: составлена авторами.

Прикладной стратегический анализ послепродажного обслуживания как вид прикладного стратегического анализа проводится согласно принципу дедукции, предполагающему исследование сначала наиболее общих показателей составляющей послепродажного обслуживания сбалансированной системы показателей, а затем — уже более частных ее показателей.

Составные элементы ПСАПО:

- (1) анализ скорости процедур выставления счетов, получения окончательной оплаты и решения спорных вопросов;

- (2) анализ своевременности модернизации ранее поставленных изделий;
- (3) анализ быстроты и качества гарантийного и ремонтного обслуживания;
- (4) анализ быстроты замены некачественной продукции (в случае ее поставки).

Процесс проведения прикладного стратегического анализа послепродажного обслуживания предполагает комплексное решение всех его задач, т.е. сравнительной оценки, диагностики отклонений и прогнозирования значений показателей этой составляющей ССП, и имеет строгую последовательность. Он начи-

нается с анализа скорости процедур выставления счетов, получения окончательной оплаты и решения спорных вопросов с клиентами. Затем анализируется своевременность модернизации ранее поставленных организацией изделий. Далее выполняется анализ быстроты и качества гарантийного и ремонтного обслуживания. В заключении

анализируется быстрота замены некачественной продукции (в случае ее поставки).

Примеры анализируемых результативных и факторных показателей по каждому из составных элементов прикладного стратегического анализа составляющей послепродажного обслуживания приводятся в табл. 2.

Таблица 2. Примеры анализируемых показателей по составным элементам ПСАПО

Составной элемент	Анализируемые показатели	
	Результативные	Факторные
1. Анализ скорости процедур выставления счетов, получения окончательной оплаты и решения спорных вопросов	Средняя скорость выставления счетов клиентам. Среднее время погашения кредиторской задолженности клиентами. Среднее время решения спорных вопросов с клиентами	Скорость выставления счетов отдельным клиентам. Время погашения кредиторской задолженности отдельными клиентами. Время решения спорных вопросов с отдельными клиентами
2. Анализ своевременности модернизации ранее поставленных изделий	Среднее время модернизации ранее поставленных изделий	Время модернизации ранее поставленных изделий отдельным клиентам. Расходы, связанные с модернизацией ранее поставленных изделий
3. Анализ быстроты и качества гарантийного и ремонтного обслуживания	Абсолютное и относительное изменения длительности временного цикла. Доля числа повторных заявок на ремонт и гарантийное обслуживание в общем числе заявок. Доля числа заявок на ремонт и гарантийное обслуживание, выполненных по первому требованию, в общем числе заявок	Длительность временного цикла. Общее число заявок на ремонт и гарантийное обслуживание. Число повторных заявок на ремонт и гарантийное обслуживание. Число заявок на ремонт и гарантийное обслуживание, выполненных по первому требованию
4. Анализ быстроты замены некачественной продукции (в случае ее поставки)	Среднее время замены некачественной продукции	Время замены некачественной продукции отдельным клиентам

Источник: составлена авторами.

Сопоставим полученные авторами научные результаты с имеющимися наработками по рассматриваемой в статье проблеме, охарактеризованными ранее и касающимися использования анализа применительно к сбалансированной системе показателей в целом, то есть без акцентирования на ее составляющей послепродажного обслуживания, так и в области анализа послепродажного обслуживания, не предполагающего применения ССП.

В отличие от исследователей, предполагающих использование сбалансированной системы показателей в процессе проведения анализа деятельности организации в целом, а не осуществляемого ею послепродажного обслуживания в отдельности, авторы статьи предлагают конкретный, четко выстроенный концептуальный подход к проведению прикладного стратегического анализа послепродажного обслуживания как вида прикладного

стратегического анализа [12, 13], позволяя тем самым повысить эффективность стратегического управления деятельностью организации в части послепродажного обслуживания.

Что же касается анализа послепродажного обслуживания, не предполагающего использование сбалансированной системы показателей, то, как уже было отмечено ранее, он сводится практически к не связанным между собой и поэтому проводимым в отдельности друг от друга анализу сервисных услуг и анализу дебиторской задолженности с некоторыми поправками на отраслевую специфику хозяйственной деятельности анализируемого предприятия, но без учета его стратегических целей. Указанное обстоятельство делает такой анализ ограниченным и малоинформативным для обеспечения эффективного стратегического управления послепродажным обслуживанием.

Раскрыв концепцию прикладного стратегического анализа послепродажного обслуживания (ПСАПО), авторы данной статьи считают необходимым сформулировать следующие основные выводы:

- (1) являясь одним из видов прикладного стратегического анализа, ПСАПО представляет собой новый и достаточно эффективный инструмент исследования стратегических аспектов деятельности организации, связанных с послепродажным обслуживанием клиентов, формируя аналитическое обеспечение ее стратегического менеджмента послепродажного обслуживания;
- (2) ПСАПО предполагает сравнительную оценку, диагностику отклонений и прогнозирование значений показателей составляющей послепродажного обслуживания ССП организации и включает в себя анализ скорости процедур выставления счетов, получения окончательной оплаты и решения спорных вопросов, анализ своевременности модернизации ранее поставленных изделий, анализ быстроты и качества гарантийного и ремонтного обслуживания и анализ быстроты замены некачественной продукции (в случае ее поставки).

Список литературы

1. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. М.: Олимп-Бизнес, 2006.
2. Внедрение сбалансированной системы показателей / Horvath & Partners. М.: Альпина Бизнес Букс, 2006.
3. Браун М.Г. За рамками сбалансированной системы показателей. Как аналитические показатели повышают эффективность управления компанией / Пер. с англ. М.: Олимп-Бизнес, 2012.
4. Хервиг Р. Фридаг, Шмидт В. Сбалансированная система показателей: руководство по внедрению. М.: Омега-Л, 2006.
5. Ольве Н.-Г., Рой Ж., Ветер М. Сбалансированная система показателей. Практическое руководство по использованию. М.: Вильямс, 2006.
6. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. М.: ИНФРА-М, 2008.
7. Комплексный экономический анализ / Мельник М.В. и др. М.: Форум: НИЦ ИНФРА-М, 2016.
8. Комплексный анализ хозяйственной деятельности / Под ред. В.И. Бариленко. М.: Юрайт, 2016.
9. Любушин Н.П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006.
10. Kaplan R.S., Norton D.P. The Balanced Scorecard: measures that drive performance // Harvard business review. 1992. № 1. P. 71–79.
11. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Стратегическое единство: создание синергии организации с помощью сбалансированной системы показателей. М.: Вильямс, 2006.
12. Крылов С.И. Анализ в сбалансированной системе показателей: теоретический аспект // Экономический анализ: теория и практика. 2010. № 29. С. 2–10.
13. Крылов С.И. Развитие методологии анализа в сбалансированной системе показателей. М.: Финансы и статистика, 2010.
14. Бороненкова С.А., Крылов С.И. Сбалансированная система показателей и производный от нее анализ в стратегическом управлении продажами // Аудиторские ведомости. 2017. № 8. С. 76–87.
15. Бороненкова С.А., Крылов С.И. Анализ операционного процесса на основе сбалансированной системы показателей // Учет. Анализ. Аудит. 2018. Т. 5. № 1. С. 30–43.

УДК 657.6
ББК 65.052

**Защита коммерческой информации
как основа безопасности компаний — участников
внешнеэкономической деятельности**

**Protection of commercial information
as a basis for security of companies participating
in foreign economic activity**

Александр Евгеньевич СУТЛОБОВ,
заслуженный экономист РФ, доктор экономических наук, профессор Финансового университета
при Правительстве РФ

E-mail: office@unity-dana.ru

Владимир Юрьевич САВИН,
кандидат экономических наук, руководитель группы международной и управленческой отчетности
РосБизнесКонсалт РБК

E-mail: office@unity-dana.ru

Аннотация. В статье дается подробная характеристика элементов, формирующих коммерческую тайну компании, ее роли как основы безопасности бизнеса участников внешнеэкономической деятельности, а также законодательных основ и правовых последствий для работодателей, пренебрегающих вопросами установления режима коммерческой тайны и разработки соответствующих внутрифирменных стандартов. Особую научно-практическую ценность для коммерческих компаний представляют рекомендации по профилактике разглашения конфиденциальной информации персоналом компании.

Ключевые слова: коммерческая тайна, режим коммерческой тайны, положение о коммерческой тайне, экономическая безопасность организации

Abstract. The article gives a detailed description of the elements that form the commercial secret of the company, its role as the basis for the security of business of participants in foreign economic activity, as well as legislative bases and legal consequences for employers neglecting the establishment of a commercial secret regime and the development of appropriate internal standards. Special recommendations of the author on the prevention of disclosure of confidential information and the company's personnel are of special scientific and practical value for commerce companies.

Key words: trade secret, commercial secret regime, regulations on commercial secrets, economic security of the organization

К коммерческой тайне компаний относится информация о производственных, технических, экономических, организационных и других сведениях, представляющих собой коммерческую ценность благодаря неосведомленности о них третьих лиц, не располагающих свобод-

ным законным доступом, и в отношении которой введен режим коммерческой тайны их правообладателем.

В Российской Федерации вопросы экономической безопасности организаций регулируются Федеральным законом «О коммерче-

ской тайне». Разглашение коммерческой тайны имеет место при действии или бездействии, из-за которого она вопреки интересам ее обладателя оказывается известна третьим лицам. Однако, коммерчески секретная информация считается полученной законным способом, если получена от ее обладателя на основании договора [1].

Мы согласны с мнением Н.М. Кожуханова о недостаточной защищенности коммерческой

тайны в таможенной деятельности и о негативном влиянии данной ситуации на экономическую безопасность Российской Федерации, в особенности это касается организаций — участников внешнеэкономической деятельности [3].

Право на отнесение информации к коммерческой тайне принадлежит ее обладателю. Примерный перечень сведений, относимых к коммерческой тайне организации, включает следующую информацию (табл. 1).

Таблица 1. Перечень основных источников информации, относимой к коммерческой тайне

<i>Информация</i>	<i>Краткая характеристика</i>
Производство	Производственные: структура; производственные мощности; тип и размещение оборудования; запасы сырья, материалов и готовой продукции
Управление	Оригинальные методы управления компанией, применяемые ею в части подготовки, принятия и исполнения определенных управленческих решений, затрагивающие производственные, организационные, коммерческие, научно-технические и другие вопросы
Планы	Плановая информация, связанная с вопросами расширения (сокращения) выпуска определенных товаров и с их технико-экономическим обоснованием, а также с инвестированием, закупками и продажами
Совещания	Информация о фактах проведения, целях, результатах совещаний руководства компании
Финансовые активы	Информация о финансовых операциях, состоянии банковских счетов и уровне доходов компании
Рынок	Эффективность коммерческой деятельности компании, рыночная стратегия, применяемая ею, оригинальные методы изучения рынка, осуществления продаж
Партнеры	Деловые партнеры компании
Переговоры	Применяемая компанией политика ведения переговоров с ее контрагентами
Цены	Информация о методах расчета, структуре, уровне цен на товары и размерах скидок
Технология	Информация об особенностях применяемых и проектируемых технологий и особенностях их использования
Безопасность	Информация о качестве защиты коммерческой тайны, системы охраны, пропускного режима, сигнализации

В отношении ряда сведений применение режима коммерческой тайны недопустимо, в частности:

- об учредителях компании и фактах записи информации о ней в соответствующих государственных регистрах;
- праве на осуществление предпринимательской деятельности;
- характеризующих численность, состав работников, систему оплаты и условия труда;
- о перечне лиц, которые вправе действовать от имени юридического лица;

- являющихся обязательными для раскрытия в соответствии с законодательством.

В целях обеспечения защиты информации (в том числе коммерческой тайны) на предприятии необходимо придерживаться следующих рекомендаций:

- существование коммерческой тайны и конфиденциальной информации желательно оговорить в учредительных документах, включив, например, в учредительный договор и (или) устав организации раздел, регламентирующий защиту информации с ограниченным доступом;

- при формировании перечня сведений, относимых к коммерческой тайне и конфиденциальной информации организации, целесообразно издать приказ об отборе сведений, формирующих коммерческую тайну, создать комиссию, которая, учитывая предложения руководителей всех структурных единиц организации, составит перечень сведений, относящихся к коммерческой тайне и конфиденциальной информации;
- особое внимание следует уделить разработке внутрифирменного стандарта «Положение о коммерческой тайне», раскрывающем общие положения в области защиты информации, принципы и процедуры разграничения доступа к ней, порядок приема, регистрации, инвентаризации и учета носителей коммерческой тайны. В стандарте следует прописать механизм усиления сохранности информации, являющейся коммерческой тайной, в частности, подробные процедуры обеспечения доступа к коммерческой тайне посторонних лиц.

Рекомендуется утвердить порядок, согласно которому посторонние лица допускаются к ознакомлению с документами, содержащими коммерческую тайну с разрешения руководителя при обязательном наличии письменного запроса, после предварительного получения от них расписки о неразглашении коммерческой тайны или заключения договора с организацией о таком неразглашении. В положении следует отразить порядок распространения коммерческой тайны и конфиденциальной информации, а также процедуру ее исключения из перечня коммерческой тайны.

Принятие мер по защите информации требует экономического обоснования, ибо ценность любой информации с истечением времени значительно снижается, и соответствующие вложения обычно суммарно возрастают. Поэтому компаниям следует систематически проводить сравнительный анализ ценности защищенной информации и расходов на ее защиту.

В целях обеспечения юридической защиты конфиденциальной информации организациям следует устанавливать собственный режим коммерческой тайны и проводить все мероприятия, необходимые по обеспечению ее защиты. В противном случае считается, что организация не предприняла необходимых дей-

ствий для защиты собственных секретов и не может претендовать на их юридическую защиту. Режим коммерческой тайны предполагает организационные, правовые, технические и другие меры, способствующие охране конфиденциальности информации, составляющей коммерческую тайну.

Составными элементами режима коммерческой тайны можно назвать следующие *меры по охране ее конфиденциальности*:

- правовые (соблюдение норм законодательства по защите информации);
- организационные (установление порядка организации, обращения, хранения и уничтожения информации, составляющей коммерческую тайну, способствующего предотвращению ее утечки);
- технические (комплексное применение технических средств защиты информации, охраны, разграничения доступа персонала).

Для установления режима коммерческой тайны требуется выполнить следующие меры: разработать перечень формирующей ее информации; ограничить к ней доступ посторонних; вести учет лиц, имеющих доступ к ней; организовать договорные отношения с работниками, деловыми партнерами по ее использованию; наносить гриф «Коммерческая тайна» на материальные носители с секретной информацией.

Перечень информации, составляющей коммерческую тайну, представляет собой один из базовых внутренних документов организации, при составлении которого целесообразно использовать следующие критерии, согласно которым информация:

- не является общеизвестной;
- получена на законных основаниях;
- имеет ценность (способствует получению или увеличению дохода, предотвращению убытков, усилению конкурентоспособности);
- имеет себестоимость защиты, не превышающую размеров дохода, получаемого от ее использования;
- не имеет запрета на отнесение ее к коммерческой тайне в соответствии с действующим законодательством.

Организации — участники внешнеэкономической деятельности могут включить в Перечень информации, составляющей коммерческую тайну разделы, включающие сведения, связанные: с производственной и технологи-

ческой информацией; внешнеторговой деятельностью; финансовыми результатами; системой, применяемыми методами и средствами защиты коммерческой тайны; хранением и доставкой финансовых и материальных средств; системой коммуникаций; системой сигнализации, охраны и пропускным режимом; структурой организации, ее реализуемыми проектами, планами расширения.

Под мерами по охране конфиденциальности информации подразумевают в частности, проведение следующих организационно-технических мероприятий:

- аудита информационной безопасности;
- разработки перечня сведений, формирующих коммерческую тайну;
- утверждения ограничительного списка работников;
- составления инструкции;
- защиты коммерческой тайны, определяющей порядок обращения с секретной информацией и контроля за его соблюдением;
- формирования механизмов, исключающих разглашение коммерческой тайны — порядка хранения, обращения и уничтожения материальных носителей коммерческой тайны; определения договорных обязанностей должностных лиц, ответственных за сохранность данных;
- постановки соответствующего делопроизводства — включение грифа «Коммерческая тайна» в перечень реквизитов документов с секретной информацией;
- принятия мер по защите от несанкционированного доступа информации, сертифицированной с учетом требований безопасности конфиденциальной информации;
- разработки модели угроз безопасности коммерческой тайны;
- внедрения, обслуживания и сопровождения технических систем и средств защиты информации.

На наш взгляд, к разработке Перечня следует привлекать руководителей всех структурных подразделений организации. Он должен быть подписан соответствующим должностным лицом службы безопасности, утвержден руководителем и доведен до всех работников организации, допущенных к конфиденциальной информации, в части, касающейся их.

В письме Федеральной таможенной службы России от 10 июля 2014 г. № 01-11/32442 «О предоставлении информации по статистике внешней торговли Российской Федерации заинтересованным лицам» говорится, что при получении запросов по отдельным участникам внешнеэкономической деятельности и/или конкретным внешнеторговым контрактам, заключенным участниками ВЭД, надо руководствоваться следующим, что информация, полученная таможенными органами должна применяться ими только в таможенных целях, в частности для профилактики и пресечения правонарушений административного характера [5].

Таким образом, защита коммерческой тайны представляет собой затратный элемент, который, однако, необходим в целях обеспечения конкурентоспособности организации. Для того чтобы информация приобрела статус коммерческой тайны, ее следует отнести к коммерческой информации на законном основании и применять к ней меры, ограничивающие ее распространение, то есть ввести в отношении нее режим коммерческой тайны.

Для построения системы защиты необходима предварительная работа и план защиты конфиденциальной информации, предусматривающий выявление и оценку наиболее уязвимых мест, к которым, относятся конфиденциальные источники информации, обладающие определенной спецификой и соответственно требующие индивидуального подхода.

Результаты исследований показывают, что наиболее распространенной ошибкой в деле обеспечения защиты коммерческой тайны является полное игнорирование проблем, связанных с ней или же концентрация внимания лишь на каком-либо определенном источнике информации.

В действительности определить важнейший источник конфиденциальной информации для организации не так просто, так как это зависит от специфики ее бизнеса. Что касается конкурентов, их интересует не конкретный источник информации, а сам результат, следовательно, защиты требуют все источники информации, не исключая тех, которые принято считать не имеющими особой ценности.

Источники информации, являющиеся коммерческой тайной организации, приведены в табл. 2.

Таблица 2. Источники информации, являющиеся коммерческой тайной

<i>Источники информации</i>	<i>Краткая характеристика источников информации</i>
Документация организации	Каждая организация должна разработать и утвердить график документооборота структур, отвечающих за качество ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, с учетом признаков их конфиденциальности. Разработанный таким образом график документооборота должен занять особое место во внутрифирменном стандарте «Корпоративная политика экономической безопасности организации»
Рабочий персонал	Рабочий персонал организации способен выступать не только как источник, но и как субъект злонамеренных действий. Сотрудники организации могут выступать в качестве как обладателей, так и распространителей информации, им также свойственно анализировать информацию, обобщать, а иногда скрывать и продавать ее конкурентам
Партнеры, контрагенты или клиенты	Клиенты организации также представляют собой достаточно осведомленные источники, обладающие ее важными секретами. Поэтому при анализе системы защиты информационного массива организации им следует уделять особое внимание
Продукция или оказываемые услуги	Конкурентов организации всегда интересует новая, готовящаяся к выпуску продукция. Они готовы получить информацию о новой продукции на любом этапе ее «жизненного цикла»: замысла, макета, опытного образца, испытаний, серийного производства, эксплуатации, модернизации и снятия с производства
Технические средства	Технические средства, обеспечивающие производственную деятельность организаций, могут быть представлены в виде самых различных средств, в частности, телефонами, смартфонами, видео- и аудиоустановками, охранными и пожарными системами
Косвенные источники	Конкуренты добывают значительную часть информации из косвенных источников, которым не придается особого внимания, и по этой причине они являются наиболее доступными. Например, по отходам производства можно получить сведения о составе продукции и особенностях применяемой в организации технологии. Отходы производства получают на свалках, в корзинах для мусора, в местах сбора металлолома. Многие производственные секреты можно получить из публикаций (книг, статей, монографий, обзоров, сообщений, рекламных проспектов, докладов, тезисов, в которых порой раскрываются все важные секреты организации)

Таким образом, при желании конкуренты могут получить из источников конфиденциальной информации практически любые сведения о специфике деятельности организации и выпускаемой ею продукции, и они найдут приемлемые для них способы получения интересующих их сведений. Поэтому руководители должны уделять особое внимание вопросам правильной постановки работы с конфиденциальной документацией.

Практика показывает, что при определенном стечении обстоятельств конкуренты могут получить конфиденциальную информацию даже из самых малозначительных документов, значит, следует уделять внимание ко всем документам организации.

В целях упрощения контроля все документы следует сгруппировать по трем категориям, как это показано в табл. 3.

При приеме новых сотрудников в компанию важно разъяснить им правила работы с секретными документами профилактического характера: не делать лишних копий; уничтожать черновики и наброски; хранить секретные документы отдельно от остальных; исключить возможность несанкционированного копирования документов, например, не оставлять секретные документы без присмотра и рядом с копировальной техникой; убирать документы в ящик стола или в сейф при появлении постороннего лица; не выносить документы за пределы компании без разрешения ответственных лиц.

Текущее законодательство позволяет работодателю требовать компенсации ему убытков, возникших из-за разглашения коммерческих

сведений, даже от лица, получившего доступ к ней, но уже прекратившего трудовые отношения с работодателем при разглашении их в рамках срока действия режима коммерческой тайны.

Таблица 3. Классификация конфиденциальных документов

Группа документов	Порядок работы с группой документов
Общего назначения	Прежде чем приступить к их использованию (копировать, передавать, пересылать), следует предварительно проверить их содержание, требуется тщательный системный контроль с момента создания до момента их уничтожения
Служебного пользования	Им присваивают гриф «Для служебного пользования», работать с ними может только соответствующий персонал, проинструктированный о необходимости сохранения в тайне их содержания. Их следует учитывать в систематизированном виде — в соответствующем реестре. Копировать документы служебного пользования допускается только в исключительных случаях в ограниченном количестве, документально зафиксировав количество копий с указанием цели и адресата
Со статусом секретности	Статус секретности придается документам путем присвоения им грифа «Коммерческая тайна» или «Секретно». К работе с документами повышенной секретности допускаются только определенные лица. Рекомендуются составление перечня лиц, ознакомленных с информацией, с их распиской о ее неразглашении

Как показывает практика, сотрудники — наиболее уязвимый источник секретной информации для любой компании, который труднее всего поддается защите от несанкционированного доступа.

Весь рабочий персонал компании может быть сгруппирован на группы:

- руководители организации, представленный: а) руководителями высшего звена (собственником компании, учредителями, президентом, начальником службы безопасности); б) руководителями среднего звена (начальниками отделов и служб, менеджерами);
- специалисты в лице сотрудников с соответствующими знаниями;
- обслуживающий персонал в лице грузчиков, разнорабочих, уборщиц.

Все эти группы должны получать соответствующий доступ к разным объемам информации. Здесь важно придерживаться принципа: «Чем меньше сотрудник знает, тем меньше он может рассказать конкурентам».

Оформлять прием на работу следует таким образом, чтобы обезопасить организацию от возможного разглашения конфиденциальной информации работником в период его работы и после его возможного ухода. Для этого сле-

дует применять следующие способы оформления на работу новых работников:

- при приеме на работу оформлять приказ на основании поданного работником заявления (проинструктировав и ознакомив его с положением о коммерческой тайне до фактического доступа к конфиденциальной информации, получив предварительно расписку о том, что он ознакомлен с положением в документе специального образца или на листе с приказом о принятии его на работу: «С приказом и с положением о коммерческой тайне организации ознакомлен и обязуюсь их соблюдать»;
- при заключении с работником индивидуального трудового договора оформлять соответствующий приказ на основании этого договора (в трудовом договоре отдельным пунктом обозначить факт ознакомления работника с положением о коммерческой тайне организации и обязанности его соблюдения, подчеркнув ответственность работника за его нарушение).

В целях сохранения коммерческой тайны при увольнении сотрудников компании необходимо совершить ряд действий (табл. 4).

Таблица 4. Действия для сохранения коммерческой тайны при увольнении сотрудников

Действия	Краткая характеристика
Увольнение по собственному желанию	
Уточнение причины	При разговоре с увольняющимся работником следует поинтересоваться причиной его увольнения, несмотря на то, что он отразил ее в своем заявлении
Получение информации о будущем месте работы	Это нужно для того, чтобы понять, не уходит ли увольняемый сотрудник к конкурентам компании, и при необходимости провести с ним соответствующую профилактическую беседу
Выявление мотивов ухода сотрудника	Следует спросить, не затаил ли работник обиду на руководителей компании, ибо это может стать причиной желания отомстить, выдав коммерческую тайну или распространив недостоверную информацию
Выявление объема известной ему конфиденциальной информации	Следует узнать, к каким источникам информации был допущен сотрудник, при решении каких вопросов он участвовал, с какими партнерами и клиентами он контактировал
Установление потенциальных рисков угрозы разглашения информации	Необходимо для того, чтобы принять меры к их нейтрализации: разработать план мер, принимаемых при разглашении секретов компании; поменять коды доступа; компьютерные пароли, а также ключи криптозащиты
Контроль за сдачей увольняющимся работником сдачи всей секретной документации	Проверить, сдал ли работник всю секретную документацию, находившуюся у него, не уничтожены ли ценные файлы; не было ли в отделе, где он работал, утери образцов готовой продукции, ключей от кабинетов и сейфов, выявить виновных в этом лиц
Увольнение по инициативе организации	
Проведение ревизии секретной информации, к которой имел доступ увольняющийся	Предполагается изменение кодов доступа, паролей и ключей к хранилищам коммерческой тайны, а также пересмотр режима ее сохранности и внесение в них некоторых изменений, так как уволившийся сотрудник располагает информацией о мерах безопасности, а значит, есть вероятность, что она станет известна конкурентам
Оповещение всех сотрудников, партнеров, клиентов об уходе работника из организации	Если этого не сделать, то уволенный сотрудник может воспользоваться в целях доступа к коммерчески значимой информации и материальным ценностям неинформированностью тех, кто не в курсе об его уходе из компании

Формировать режим коммерческой тайны последовательно в *девять этапов*:

- закрепить перечень информации, с коммерческой тайной (если компания не располагает таким перечнем или не ознакомила с ним работника, имеющего доступ к коммерческой тайне, то суды встают на сторону работника);
- регламентировать порядок действий с конфиденциальной информацией, утвердив внутрифирменное Положение о коммерческой тайне;
- установить перечень должностей, предполагающих доступ работника к конфиденциальной информации;

- фиксировать в должностных инструкциях нормы режима коммерческой тайны;
- наносить грифы, указывающие, что информация представляет коммерческую тайну (при отсутствии такого грифа на документах работники вправе распространять указанную информацию совершенно безнаказанно);
- ознакомить работников с правилами режима коммерческой тайны;
- получить у работников согласие о неразглашении коммерческой тайны;
- вести учет секретной информации, предоставленной работникам (журнал учета выдачи материальных носителей и доступа работников к электронным ресурсам);

- создать условия, способствующие соблюдению режима коммерческой тайны, обеспечив работника материальными ресурсами и техническими возможностями (сейфом, запираемыми шкафами, специально оборудованным помещением) [2].

Применительно к специфике организаций — участников внешнеэкономической деятельности следует учитывать, что наличие иностранных граждан, работающих в компании, подразумевает безусловный контроль возможного доступа таких сотрудников к секретным технологиям. В случае международных командировок сотрудников организации необходим контроль содержимого их ноутбуков на предмет возможной утечки технологий. Особо следует отметить возможность неконтролируемой утечки технологий и программного обеспечения для компаний, университетов и исследовательских учреждений, работающих с нанотехнологиями при передаче через Интернет даже между территориально распределенными подразделениями одной компании (прохождение информации через промежуточные серверы хранения и передачи данных, которые могут находиться за пределами страны) [4].

Важно понимать, что правильное юридическое составление трудовых и гражданско-правовых договоров позволяет компаниям при необходимости привлечь к ответственности своих нерадивых работников благодаря юридическому закреплению их ответственности за разглашение коммерческой тайны.

Таким образом, несмотря на затратный характер защиту коммерческой тайны можно рассматривать как основу обеспечения конкурентоспособности и экономической безопасности современных компаний. Поэтому очень важно придавать всей управленческой информации компании статус коммерческой тайны, включить ее в состав коммерческой информации на законном основании и ограничить ее распространение путем установления режима коммерческой тайны.

Список литературы

1. Федеральный закон «О коммерческой тайне» от 29 июля 2004 г. №98-ФЗ // СПС «Консультант-Плюс».
2. Казанок Е. Установление режима коммерческой тайны в компании: пошаговая инструкция // http://regforum.ru/posts/2392_kak_zaschitit_kommercheskuyu_taynu_na_predpriyatii_9_shagov_dlya_rabotodatelaya/
3. Кожуханов Н.М. Коммерческая тайна в таможенной деятельности // <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--plai/article/15245>
4. Методические рекомендации для участников ВЭД и разработчиков нанотехнологий по планированию экспортных сделок и алгоритму принятия решений, при оказании наукоемких услуг и передаче прав на РНТД в области наноиндустрии // ФГБУ «Национальный исследовательский центр «Курчатовский институт». М., 2011.
5. Письмо ФТС России от 10 июля 2014 г. № 01-11/32442 «О предоставлении информации по статистике внешней торговли Российской Федерации заинтересованным лицам» // <https://www.alta.ru/tamdoc/14p32442>