

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ВОРОНЕЖСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ
УНИВЕРСИТЕТ ИМЕНИ ИМПЕРАТОРА ПЕТРА I»

На правах рукописи

Созонов Андрей Сергеевич

**РАЗВИТИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
ОПЕРАЦИЙ СВЯЗАННЫХ СТОРОН**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель –
доктор экономических наук,
профессор Ширококов В. Г.

Воронеж – 2018

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПОСТРОЕНИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ СВЯЗАННЫХ СТОРОН.....	10
1.1. Необходимость развития системы бухгалтерского учета и отчетности об операциях связанных сторон.....	10
1.2. Особенности формирования системы учета и отчетности малого и среднего бизнеса на основе международного опыта.....	22
1.3. Этапы внедрения в практику организаций малого и среднего бизнеса отдельных положений международных правил учета и отчетности об операциях связанных сторон.....	35
ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ СВЯЗАННЫХ СТОРОН В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ.....	48
2.1. Подходы к классификации операций связанных сторон в малом и среднем бизнесе.....	48
2.2. Профессиональное суждение бухгалтера как организационно-методическая основа построения системы учета операций связанных сторон.....	62
2.3. Аспекты формирования учетной информации о связанных сторонах в системе синтетического и аналитического учета.....	77
ГЛАВА 3. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И РАЗРАБОТКА СИСТЕМЫ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЛЯ ЕЁ АНАЛИЗА.....	90
3.1. Раскрытие информации об операциях связанных сторон во внутренней бухгалтерской отчетности организации.....	90
3.2. Обоснование системы показателей о связанных сторонах, направленных на определение оппортунистического дохода.....	98
3.3. Разработка методических положений анализа информации об операциях связанных сторон.....	109
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	120
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	129
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	146

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Функционирование организаций любых размеров и форм собственности в современной рыночной экономике характеризуется усложнением и разнообразием хозяйственных связей с контрагентами, способных оказывать влияние на определенные факты хозяйственной жизни и финансовое положение экономического субъекта.

В настоящее время в целях оптимизации бизнес-процессов четко сформировались тенденции дробления функционирующих организационных структур, что подтверждается статистическими данными увеличившихся доначислений по результатам налоговых проверок экономических субъектов на предмет дробления бизнеса.

Кроме того, получение прибыли, являющееся конечной целью бизнеса для бенефициаров, ставит перед бухгалтером проблему вывода активов с наименьшими налоговым бременем, что приводит к несостыковке реальных финансовых результатов и данных о них в финансовой отчетности по причине отсутствия взаимоувязки данных о финансовых результатах с операциями связанных сторон, имеющих возможность влиять или контролировать деятельность бизнеса.

Помимо этого, целями совершения операций связанных сторон выделяют достижение стратегических целей экономическими субъектами, защитные сделки, создание информационного фона, финансирование и другие.

Существующее учетное обеспечение, осуществляемое в соответствии с национальными и международными учетными стандартами, слабо адаптировано к раскрытию информации о влиянии операций со связанными сторонами на результаты бизнеса. В этой связи актуальной становится проблема оценки отдельных фактов хозяйственной жизни, совершенных под влиянием каких-либо связанных сторон.

Исходя из вышеизложенного, в целях обеспечения прозрачности финансовой отчетности, назрела необходимость в разработке теоретических и ор-

ганизационно-методических положений бухгалтерского учета, формирования отчетности об операциях связанных сторон экономических субъектов малого и среднего бизнеса, а также анализа этих операций

Степень разработанности проблемы. Проблемы реформирования национального бухгалтерского учета в целях применения международного опыта, в том числе и МСФО, стали объектом исследования многих отечественных и зарубежных ученых и практиков. Значительный вклад в ее решение внесли Н.В. Богданова, М.А. Вахрушина, Н.В. Генералова, Р.Г. Каспина, М.И. Кутер, М. Е. Лианский, С.А. Николаева, М. Л. Пятов, Я.В. Соколов, Л. Б. Трофимова, С. А. Умрихин, В. Т. Чая, С.С. Деви, Л. Альвер, М. З. Мир, С. Л. Асад и другие.

В то же время, основное внимание исследователей сконцентрировано на вопросах внедрения уже принятых норм, а также проблемах представления информации в отчетности в целях доступа к финансированию. Вопросам модернизации отчетности для отражения нефинансовой информации, удовлетворения иных информационных потребностей уделяется недостаточное внимание.

Изучением вопросов ведения учета, формирования отчетности, а также анализа операций связанных сторон занимались А.С. Борзова, О.В. Бурлакова, Д. Л. Волков, Н. А. Горлова, Ф. Х. Найт, М. А. Резцова, О. В. Шнайдер, А. О. Берли, Г. К. Минз, К. Д. Лейз, Р. Л. Порта, Ю. Л. Ченг, Д. Г. Гремлич, Г. Беркам, М. Д. Колбрех, Б.В. Метьюс, Т. Д. Вонг, В. М. Пенг и другие.

Принимая во внимание труды вышеназванных авторов, следует отметить, что оппортунистические операции, направленные на удовлетворение собственных интересов, в том числе в малом и среднем бизнесе, как способ управления личным заработком, прибылью или использованием ресурсами бизнеса, особенно в России, слабо изучены. При этом под оппортунизмом понимается следование собственным интересам в ходе совершения факта хозяйственной жизни одной или несколькими связанными сторонами, в том числе обманным путем, но не ограничиваясь им.

Значительный пробел наблюдается в системе учетно-аналитического обеспечения управления операциями связанных сторон. В то же время такая информация о совершении операций связанных сторон способна повысить качество принимаемых решений заинтересованными сторонами, раскрыть миноритарным, мажоритарным владельцам и лицам, осуществляющим управление, их эффективность с позиции достигнутых результатов, а также защитить инвестиции от незаконного использования.

В связи с этим особую актуальность приобретает развитие теоретических и организационно-методических аспектов учета, формирования отчетности и анализа операций связанных сторон. Это предопределяет выбор темы исследования, её цели и задачи.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является разработка теоретических и организационно-методических положений учетно-аналитического обеспечения операций связанных сторон, учитывающих международный опыт учета и формирования отчетности на основе МСФО и МСФО для малого и среднего бизнеса (далее МСБ), направленных на повышение информативности учетно-аналитических данных о выгодах и затратах совершенных операциях связанных сторон.

В соответствии с целью диссертационного исследования определены следующие задачи:

- расширить теоретическое представление об операциях связанных сторон и дополнить их классификации с целью построения адекватной учетно-аналитической системы;
- уточнить организационно-методическую основу профессионального суждения бухгалтера в части отражения операций связанных сторон в системе бухгалтерского учета и отчетности;
- разработать методические положения, позволяющие отражать операции связанных сторон в учетно-информационной системе организации;
- предложить систему ранжирования операций, совершенных связанными сторонами по степени их влияния на результаты деятельности органи-

зации на основе использования учетных данных

– разработать авторскую модель системы внутренней отчетности организации с целью более детального раскрытия релевантной информации по операциям со связанными сторонами;

– разработать методику экономического анализа эффективности операций связанных сторон.

Область исследования. Диссертационная работа соответствует п. 1.6. «Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам», п. 1.8. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности», п. 1.9. «Трансформация национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран», п. 2.8. «Экономический анализ и оценка эффективности предпринимательской деятельности» специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика паспорта научных специальностей ВАК РФ.

Предметом исследования является комплекс теоретических и организационно-методических проблем развития бухгалтерского учета операций связанных сторон, формирования внутренней отчетности и её последующего экономического анализа.

Объектом исследования является система бухгалтерского учета и отчетности в части отражения операций со связанными сторонами, в том числе в организациях малого и среднего бизнеса. Наиболее детальные исследования проведены по материалам следующих организаций: ООО «АТИСТЕК», ООО «Изи Кард» и др.

Теоретической основой исследования послужили труды ведущих российских и зарубежных ученых и специалистов в области российского и международного бухгалтерского учета и отчетности, экономического анализа, финансового менеджмента, экономической теории, законодательные и нормативные акты Российской Федерации, МСФО и МСФО для МСБ, материа-

лы научно-практических конференций, периодических изданий, аналитические и информационные материалы сети Интернет.

Методологическую основу исследования составили общенаучные и специальные методы познания: наблюдение, систематизация и обобщение, анализ и синтез, аналогия, группировка и детализация, графический, балансовый и другие методы.

Информационную базу исследования составили законы РФ, нормативные акты Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы, Организации экономического сотрудничества и развития, материалы справочно-информационной системы «Консультант Плюс», международные стандарты финансовой отчетности, статистическая информация Федеральной службы государственной статистики РФ и Евростата, результаты исследований аналитических агентств, материалы научно-практических конференций, периодических изданий и средств массовой информации, Интернет-ресурсы.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в развитии теоретических и организационно-методических положений учетно-аналитического обеспечения операций связанных сторон, имеющих существенное значение для развития теории и практики бухгалтерского учета и экономического анализа.

В процессе исследования получены следующие научные результаты, выносимые на защиту:

– расширено теоретическое представление о классификации операций связанных сторон с точки зрения оппортунистического подхода к исследованиям сущности и содержания данных операций; выделены новые классификационные признаки (виды получаемых доходов, потенциальная возвратность активов, размер бизнеса, виды заинтересованных пользователей), имеющие важное значение для построения системы аналитического учета и отражения в отчетности данных об операциях связанных сторон;

– доказана значимость профессионального суждения бухгалтера в обеспечении правильности отражения операций связанных сторон в системе

бухгалтерского учета; выделены этапы формирования профессионального суждения бухгалтера, выполнение которых позволяет максимально достоверно отразить информацию об операциях связанных сторон в бухгалтерском учете и отчетности в связи с пробелами нормативно-правовой базы;

– обоснованы методические рекомендации по отражению информации об операциях связанных сторон в предложенной трехуровневой системе аналитических счетов в рамках национального плана счетов, предполагающей открытие соответствующих учетных позиций для отражения информации об операциях связанных сторон на основе определения сущности этих операций (экономически обоснованные, оппортунистические, создающий определенный информационный фон), в разрезе видов получаемых доходов, целесообразности операций и других выделенных классификационных признаков;

– предложена система ранжирования операций связанных сторон по степени их влияния на результаты деятельности организации на основе разработанного автором алгоритма определения рейтингового показателя, базирующегося на расчете и оценке следующих показателей – доли в капитале, выплачиваемых дивидендах и иных доходах, контроле предприятия, денежном потоке, соотношении видов задолженностей и величине участия в сделках, что позволило выделить те связанные стороны, которые оказывают наибольшее влияние на показатели отчетности или являются потенциально оппортунистическими;

– разработана внутренняя форма бухгалтерской отчетности – «Отчет о связанных сторонах», учитывающая требования международных и национальных стандартов учета, содержащая помимо установленных законодательством, предложенные автором показатели (справедливая стоимость операции, экономическая обоснованность операции и величина оппортунистического дохода), позволяющая провести анализ и оценку эффективности и целесообразности операций связанных сторон;

– обоснованы методические положения анализа экономической целесообразности и эффективности операций связанных сторон, основанные на

сравнении разработанных автором коэффициентов эффективности получения дохода, изъятия дохода и обоснованности операции для выявления оппортунистического дохода.

Практическая значимость исследования состоит в разработке организационно-методических положений учета, анализа операций связанных сторон и раскрытия информации о них во внутренней бухгалтерской отчетности. Предложенные в работе рекомендации могут быть применены в качестве основы для разработки или модификации учетно-аналитической системы операций связанных сторон, что позволяет повысить прозрачность информации и провести оценку эффективности и целесообразности совершенных и совершаемых операций. Результаты исследования могут быть использованы в преподавании дисциплин по экономическим профилям и магистерским программам, таким, как «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», «Международные стандарты финансовой отчетности», «Экономический анализ».

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы диссертации публиковались в журналах «Международный бухгалтерский учет», «Вестник Воронежского государственного аграрного университета имени императора Петра I», докладывались на научно-практических конференциях. Предлагаемые в диссертационном исследовании методики и практические рекомендации нашли применение в деятельности ряда коммерческих организаций ООО «Изи Кард», ООО «АТИСТЕК» и др.

Публикации результатов исследования. Основные результаты диссертационного исследования опубликованы в 11 работах общим объемом 4,2 п.л., в том числе 5 в научных изданиях, рекомендованных ВАК для отражения результатов диссертационного исследования.

Логическая структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 138 наименований. Работа изложена на 128 страницах компьютерного текста, содержит 13 рисунков, 21 таблицы, 4 формулы и 10 приложений.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПОСТРОЕНИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ СВЯЗАННЫХ СТОРОН

1.1. Необходимость развития системы бухгалтерского учета и отчетности об операциях связанных сторон.

Отношения организации со связанными сторонами - обычное явление в бизнесе. Организации часто осуществляют часть своей деятельности через дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации. В этих обстоятельствах организация имеет возможность влиять на финансовую и операционную политику объекта инвестиций благодаря наличию контроля, совместного контроля или значительного влияния [17, п. 5].

В основе рыночной экономики лежит фундаментальный капиталистический закон - получение прибыли. Для её достижения необходим целый комплекс мероприятий, начиная с поиска необходимых финансовых, трудовых или материальных ресурсов с целью их дальнейшего использования в производстве и реализации конечного продукта для получения прибыли.

Операции по управлению прибылью более распространены в странах, где правовая защита внешних инвесторов относительно слабо развита, что дает возможность получать больше частных выгод от контроля, а также имеются достаточно большие возможности для сокрытия таких операций.

Согласно исследованию К. Лейза об операциях связанных сторон, в 31 стране мира с 1990 по 1999 годы с выборкой более 8000 компаний, отмечаются большие различия в управлении прибылью, предотвращении убытков и выводе прибыли. Отмечается прямая взаимосвязь между защитой прав инвесторов и способами совершения таких операций [86].

В странах с развитыми рынками капитала, защитой прав инвесторов и наработанной правоприменительной практикой у компаний гораздо меньше возможностей совершать данные операции, не оглядываясь на интересы других заинтересованных лиц. Соблюдение законодательства по защите прав

миноритариев не позволяет в рамках ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности скрывать разнообразную информацию или использовать её в качестве инсайдерской [86].

Кроме того, в зависимости от целей компании, часто возникает необходимость представить свое финансовое положение по-разному: «завысить» либо «занизить» показатели результатов деятельности. В рамках взаимоотношений менеджеров и собственников зачастую они едины в своей цели достижения желаемых выгод для компании в целом и будут до определенной степени лояльно относиться к отражению и (или) совершению определенных операций [41, стр. 10].

Стоит отметить и проблему трансформации сбережений в инвестиции в современной России ввиду отсутствия доверия между инвесторами, к наемному менеджеру или государственным органам. Для решения проблем на макроуровне необходимо проводить соответствующую государственную политику по защите инвестиций, однако необходима и инициатива снизу.

Одновременно с этим вопросы распределения капитала, его контроля или защиты прав внутри бизнеса между заинтересованными сторонами – это крайне закрытая информация, получить доступ к которой зачастую сложно даже тем, кто имеет на это полное право.

С одной стороны, данная проблема возникает в компаниях с концентрированной собственностью потому, что контролирующие акционеры имеют возможности по притеснению прав миноритарных акционеров [64, стр. 509-510], [84].

С другой стороны, далеко не всегда акционеры готовы или могут лично заниматься вопросами управления, что приводит к делегированию различных полномочий наемному персоналу, который в рамках совершения оппортунистических операций может использовать активы для достижения корыстных целей [72].

Автор согласен с трактовкой термина «оппортунизм», предложенной О.И. Уильямсоном под которой понимается следование собственным интере-

сам в ходе совершенного факта хозяйственной жизни одним или несколькими связанными сторонами, в том числе, обманным путем, но не ограничиваясь им [57, стр. 43].

Оппортунизм может носить согласованный со всеми необходимыми лицами характер или только с их частью, касаться всех или отдельной группы пользователей информации.

Однако, несмотря на развитость механизмов делегирования по управлению, на делегирование получения прибыли не согласится никто. Поэтому рано или поздно в функционирующем бизнесе встает вопрос об эффективности использования ресурсов, величине уплаченных налогов и качестве менеджмента. Но в основе всего лежит получение прибыли. Поэтому при совершении оппортунистических операций необходимо учитывать возможность предоставления заведомо ложной или неполной информации.

В то же время операции со связанными сторонами присущи и микро-, малым и средним предприятиям. С ростом бизнеса увеличивается и количество таких операций, ширится их назначение и роль для бизнеса. На рисунке 1 автором представлены некоторые операции, совершаемые бизнесом по мере его роста.

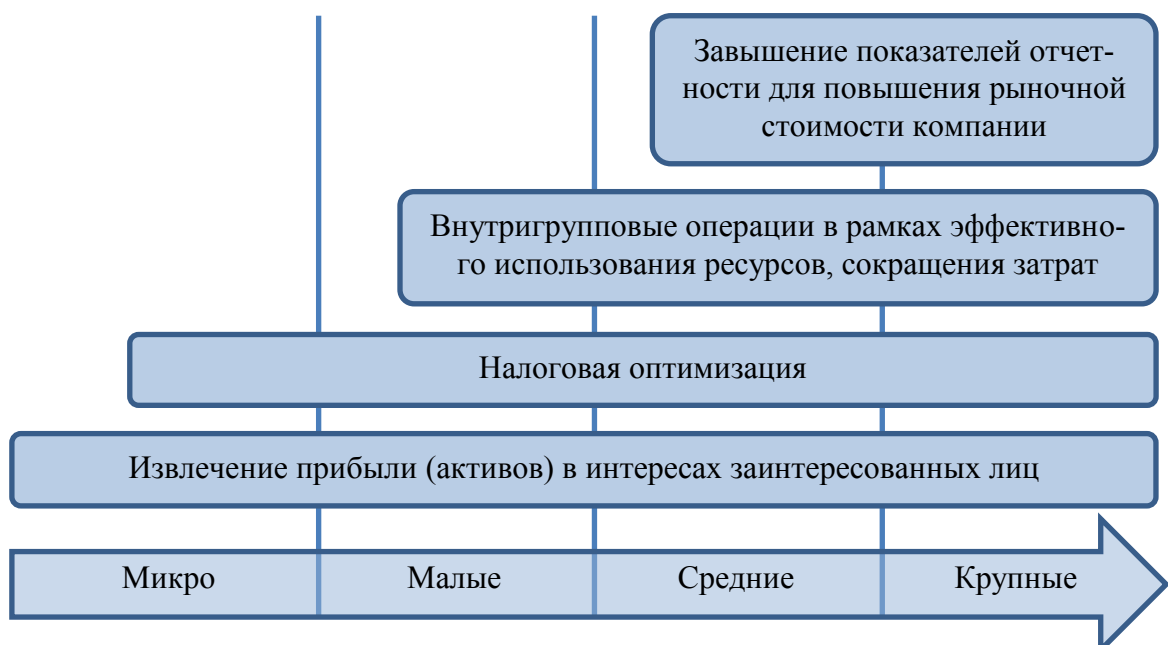


Рис. 1. Влияние размера предприятия на операции связанных сторон

Отношения со связанными сторонами влияют на прибыль или убыток, на финансовое положение или денежные потоки организации. Связанные стороны могут осуществлять операции, которые несвязанные стороны осуществлять не могут. Кроме того, операции между связанными сторонами могут осуществляться в иных объемах, чем между несвязанными сторонами [17, п. 6].

Само наличие таких отношений может быть достаточным для того, чтобы повлиять на операции организации с другими сторонами [17, п. 7].

Одновременно с этим, мнения лиц, способных оказывать влияние на управление, могут расходиться в вопросах заключения договоров с конкретными контрагентами, движения денежных потоков, использования средств на конкретные цели и по многим другим вопросам. В основе таких разногласий лежат различные финансовые и/или личные цели учредителей, менеджеров, бенефициаров и иных заинтересованных лиц.

Согласно общепринятой практике, оценка эффективности деятельности работы лиц, осуществляющих управление бизнесом, предполагает выполнение поставленных руководством планов при их наличии, получение достаточной прибыли, требуемой нормы рентабельности при их отсутствии.

В связи с этим информированность об операциях, остатках по операциям, включая договорные обязательства по будущим операциям, отношениях бизнеса со связанными сторонами может повлиять на то, как пользователи финансовой отчетности будут оценивать работу организации [17, п. 8].

Возникновение конфликтных ситуаций часто касается вопросов о том, что делать с полученной прибылью – использовать ее для дальнейшего развития бизнеса или распределить. В случае принятия решения о выплате прибыли встает вопрос о наименее затратном способе вывода. Варианты изъятий ресурсов из бизнеса могут быть очень различны.

Операции связанных сторон (Related party transactions (RPT's)) регулируются МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» или

разделом 33 «Раскрытие операций со связанными сторонами» МСФО для МСБ, а России ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах».

Согласно МСФО связанная сторона — это частное лицо или предприятие, связанное с предприятием, составляющим свою финансовую отчетность [17, п. 9].

В ПБУ 11/2008 зафиксировано, что связанные стороны – это юридические и (или) физические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние [15, ст. 4].

ПБУ 11/2008 тесно связано с корпоративным правом, где применяется термин «аффилированные лица», что зафиксировано в законе РСФСР от 22.03.1991 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках».

Аффилированные лица - физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность [7, ст. 4].

С 2011 года данные вопросы затрагиваются в Налоговом Кодексе РФ в разделе V.1 «Взаимозависимые лица», законодательстве об аффилированных лицах.

Взаимозависимыми признаются такие лица, если они могут оказывать влияние на условия и/или результаты сделок, совершаемых этими лицами, и/или экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные в настоящем пункте лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения [4, п. 1, ст. 105.1].

Помимо этого в законодательстве существует понятие «бенефициарный владелец» - физическое лицо, которое в конечном счете прямо или косвенно, через третьих лиц, владеет более 25 % в капитале клиента - юридического лица, либо имеет возможность контролировать действия.

Многие исследования отмечают, что понятия «связанные стороны» и «взаимозависимые лица» являются взаимосвязанными, однако не являются идентичными. Признание лица связанной стороной не во всех случаях означает признание лица взаимозависимым, так же как и признание лица взаимозависимым не означает, что лицо является связанной стороной общества. Аналогичная ситуация повторяется и для аффилированных лиц. В таблице 1 приведены основные сходства и различия в современных трактовках.

Таблица 1

Сходства и различия в бухгалтерском, налоговом и корпоративном законодательстве об операциях связанных сторон

Вид отношений	Связанная сторона по IAS 24	Связанная сторона по ПБУ 11/2008	Аффилированное лицо	Взаимозависимое лицо в НК РФ
Близкие родственники	да	нет	нет	супруг, родители, дети, братья, сестры, опекуны
Семейный контроль	да	нет	нет	супруг, родители, дети, братья, сестры, опекуны - при наличии контроля (> 50%)
Должностной контроль ФЛ над ФЛ	да	нет	нет	да
Член совета директоров	да	Согласно законодательству по аффилированным лицам	да	> 50%
Единоличный исполнительный орган	да		да	да
Доля участия	да		> 20%	> 25%
Член совета директоров группы компаний	да		да	да
Совместная деятельность	да	да	нет	нет
Группа компаний	да	Согласно законодательству по аффилированным лицам	да	да
Доля участия	Принят термин «контроль»		> 20%	> 25%
ЮЛ и НПФ	да	да	нет	нет
ЮЛ, имеющее тот же исполнительный орган	да	нет	нет	да
Другие лица и операции	да	нет	нет	да

Среди ключевых различий на первом месте стоит отметить возможность расширять список таких лиц в части МСФО и НКРФ. А перечень аффилированных лиц и связанных сторон по ПБУ 11/2008 является закрытым и не может быть расширен.

Основные противоречия в содержании определений заключаются в расчете фактической степени контроля и значительного влияния в процентном соотношении. В НК РФ в одном случае указано, что взаимозависимыми лицами признаются стороны, если доля участия одной организации в другой организации составляет более 20% [4, ст. 20], в другом случае – более 25% [4, ст. 105.1 НК РФ].

В данном случае в связи с терминологической путаницей, мы придерживаемся мнения, что в учетном процессе необходимо использовать максимально широкое определение “связанных сторон” – это частное лицо или предприятие, связанное с предприятием, составляющим свою финансовую отчетность, согласно МСФО (IAS) 24 с учетом дополненных налоговых требований, если они не попадают в границы данного определения.

Данная позиция подтверждается Верховным судом, который в обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением положений раздела V.1 и статьи 269 НК РФ от 16 февраля 2017 года, указал, что суд вправе признать лица взаимозависимыми для целей налогообложения в случаях, не указанных в пункте 2 статьи 105.1 НК РФ, если у контрагента имелась возможность оказывать влияние на принимаемые налогоплательщиком решения в сфере его финансово-хозяйственной деятельности.

Это позволит избежать чрезмерной нагрузки при определении, кого признавать или не признавать взаимозависимым, что минимизирует различия между разными видами учета.

Помимо этого, организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) отмечает, что злоупотребления в рамках операций со связанными сторонами присущи любым организациям, но они практически нигде не запрещены. Поэтому основным направлением борьбы с такими сделками явля-

ется внутренний контроль управления, процедуры утверждения данных операций для минимизации их отрицательного потенциала [79], [75, стр. 80-89].

В этой связи важнейшим аспектом, неразрывно связанным с операциями связанных сторон, является защита миноритариев в отношениях с руководством и контролирующими акционерами. Согласно рейтингу индекса глобальной конкурентоспособности 2015-2016 гг. Россия на протяжении последних лет неуклонно поднимается в нём. В 2012-13 гг. она занимала 67-е место, в 2013-14 – 64-е, в 2014-15 г. – 53-е, а в 2016 г. была уже на 45-е [136, стр. 306]. Данный рейтинг включает в себя 12 групп показателей для каждой страны (таблица 2).

Таблица 2

Российские показатели индекса глобальной
конкурентоспособности [136, стр. 306]

№ п/п	Показатель	Описание показателя	Место РФ в 2015-16 гг.
1	2	3	4
1	Институты	Взаимодействие бизнеса и государства	100
2	Инфраструктура	Скорость перемещения на рынке ресурсов (рабочая сила, энергоресурсы, обмен данных и т.д.)	35
3	Макроэкономическая среда	Устойчивость в макроэкономике, отсутствие резких изменений (уровень цен, дефицит, и т.д.)	40
4	Здравоохранение и начальное образование	Здоровая рабочая сила и доступ населения к образованию	56
5	Высшее образование и профессиональная подготовка	Качество образования, уровень зачисления в вузы, переподготовка, связь образования с производством	38
6	Эффективность товарных рынков	Наличие на рынке необходимых товаров и конкуренция между ними	92
7	Эффективность рынка труда	Эффективность и гибкость рынка труда. Возможность переквалификации работников	50
8	Уровень развития финансового рынка	Финансовые ресурсы выдаются наиболее эффективным предпринимателям и инновационным проектам с потенциальной прибылью	95
9	Технологическая готовность	Скорость внедрения новых технологий	60
10	Размер рынка	Размер внутреннего и внешнего рынка	6
11	Уровень развития бизнеса	Сложность бизнес-сетей, снижение барьеров для инноваций, производство сложных товаров	80
12	Инновации	Инновационная среда, размер инвестиций, сотрудничество между бизнесом и учеными	68

Среди 12 составных частей рейтинга институциональные факторы показывают наихудший результат – 100-е место. На институты оказывают влияние факторы, представленные на рисунке 2.

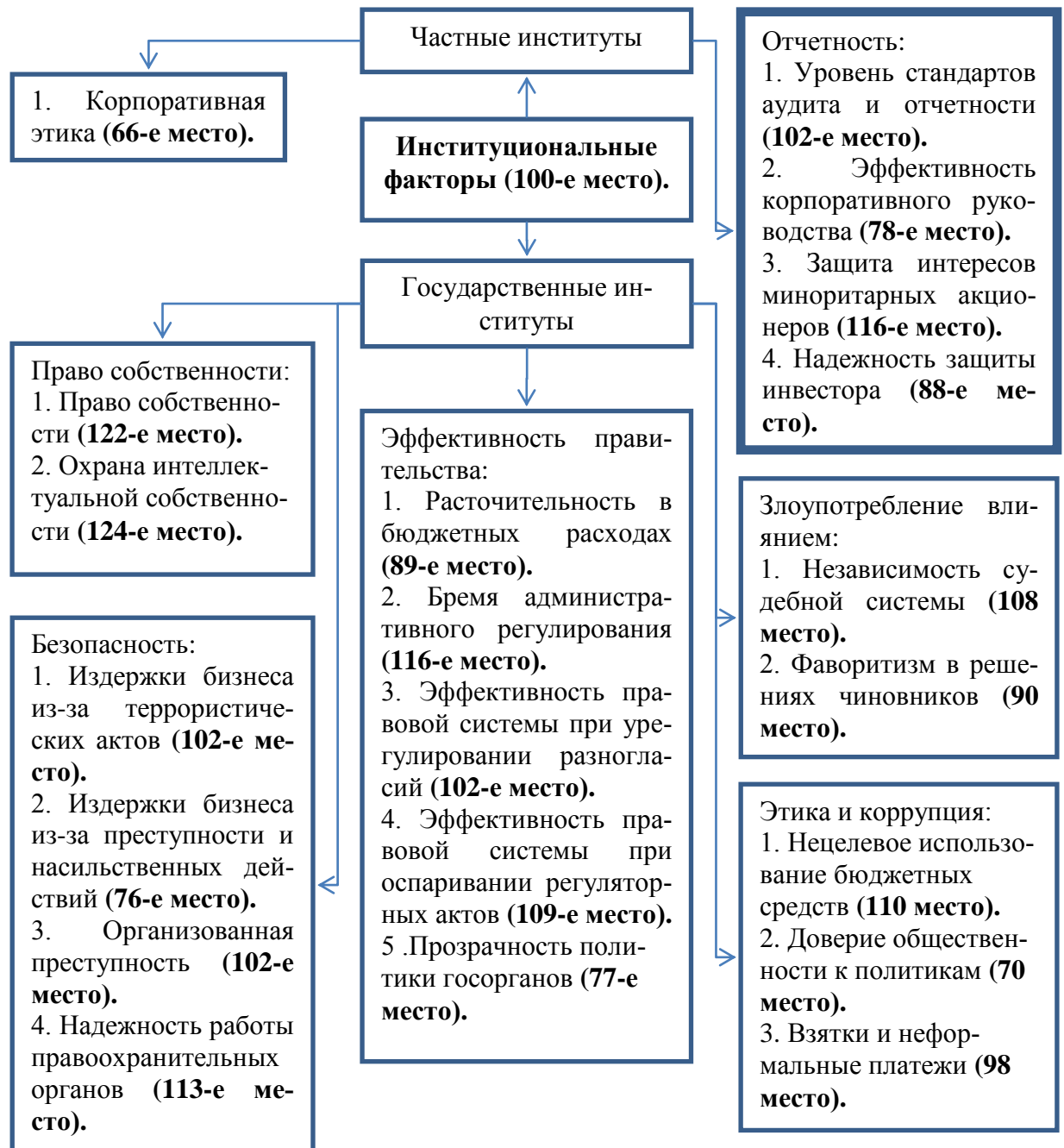


Рис. 2. Институциональные факторы индекса глобальной конкурентоспособности [136, стр. 307]

Бухгалтерские факторы отнесены к блоку «Отчетность», а лучшее место занимает эффективность корпоративного управления – 78-е место, надежность защиты инвесторов – 88-е место, а защита миноритарных акционеров – 116-е место. Хуже показатели только по защите собственности – 122-

е место и интеллектуальной собственности – 124-е место. По уровню стандартов и отчетности – 102-е место в мире.

Поэтому инвестору в России необходимо располагать эффективными рычагами воздействия на тех, в чьи руки передается контроль, а также обладать надежной и доступной информацией о том, как используются ресурсы. Для такого контроля и необходима доступная и полная информация об операциях со связанными сторонами.

Несмотря на десятилетия работы исследователей и законодателей по совершенствованию институтов контроля за управлением и защите миноритарных акционеров и (или) лиц, владеющих незначительной долей, они смогли лишь снизить оппортунизм лиц, осуществляющих контроль или управление бизнесом.

С другой стороны, для малого и среднего бизнеса зачастую эти операции носят характер вывода как заработанной части своей прибыли, так и активов предприятия. В этой связи раскрытие информации в рамках публичной отчетности чрезвычайно затруднено, так как данные лица в большинстве случаев осуществляют и контроль за предприятием.

В ходе проведенного исследования было установлено, что многие поставленные автором задачи совпали с задачами, которые декларировал ОЭСР в рамках борьбы с оппортунистическими операциями связанных сторон. ОЭСР предлагает предпринимать следующие шаги для решения проблемы:

1. Максимально расширить определение «связанных сторон», которое, в тоже время, не должно приводить к чрезмерной регуляторной нагрузке.
2. Уточнение надлежащих и эффективных пороговых значений существенности для раскрытия информации акционерам для одобрения и/или утверждение сделок.
3. Разработка учетной политики по отслеживанию сделок с заинтересованностью.
4. Независимый, компетентный и квалифицированный внешний аудит.
5. Мониторинг сделок со связанными сторонами независимым управ-

ляющим с возможностью консультации у независимых экспертов.

6. Объективность профессионального суждения в процессе проведения сделки и последующей отчетности.

7. Быстрая и эффективная правовая защита миноритарных акционеров.

8. Система отчетности, позволяющая осуществлять контроль за операциями связанных сторон [126], [37, стр. 28].

Таким образом, операции связанных сторон требуют специального учета и отражения, многие проблемные направления которых лежат в сфере бухгалтерского учета и могут быть им решены (рисунок 3):

- улучшение защиты инвесторов и/или миноритариев;
- повышение доверия между участниками рынка путем снижения потенциального конфликта между собственниками и менеджерами;
- оценка и учет извлекаемых из предприятия активов;
- оценка и учет вносимых активов для функционирования бизнеса;
- оценка и учет внутригрупповых операций;
- формирование информации для предоставления данных о трансферном ценообразовании в налоговые органы в целях защиты данных операций;
- снижение рыночной стоимости бизнеса при отсутствии раскрытия информации об операциях связанных сторон;
- снижение вероятности введения в заблуждение заинтересованных сторон о базовых экономических показателях бизнеса путем повышения достоверности отчетности и качества предоставляемой информации.

Мы считаем, что в рамках раскрытия информации о совершаемых операциях связанными сторонами необходимо расширить формат формируемой отчетности от чисто финансовых отчетов до интегрированной отчетности, которая могла бы включать в себя описание:

- выгод или затрат, которые организация или конкретная связанная сторона может получить в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе, степени риска совершенных операций и факторов, которые



Рис. 3. Основные направления бухгалтерского учета операций связанных сторон и пути их решения.

могут их изменить [108, п. 3.2, 3.3, 3.13];

- взаимосвязи и взаимозависимости между совершенными операциями связанных сторон и текущими бизнес-процессами, что позволит сформировать понимание в получении, использовании и распределении ресурсов (капитала) между связанными сторонами, что, в свою очередь, необходимо для анализа качества управления [108, п. 3.7 - 3.10].

На взгляд автора, для решения некоторых предложенных задач, имеющих явно оппортунистический характер, наиболее целесообразно не закреплять их в учетной политике, т.к. зачастую эти операции относятся к категории спорных согласно действующему законодательству, а в неформальном режиме утвердить данные задачи и для их выполнения обратиться к трудам современных исследователей.

Поэтому необходимо решить целый комплекс проблем по отражению в учете и представлению в отчетности информации о совершаемых операциях, предварительно изучив совершенные связанными сторонами факты хозяйственной жизни с точки зрения их экономического смысла, для чего необходимо использовать международный опыт как для разбора экономической сущности операции, так и для его отражения в рамках учетного процесса и последующего представления в отчетности.

1.2. Особенности формирования системы учета и отчетности малого и среднего бизнеса на основе международного опыта

В последние годы произошло признание МСФО языком финансовой отчетности во многих странах мира. Некоторые страны полностью переходят на формирование отчетности по МСФО, а многие сближают МСФО и национальные правила учета. В основе каждого такого перехода лежит грамотное внедрение и последовательное применение стандартов, что позволит улучшить качество финансовой отчетности [115, с. 6].

В рамках изученных автором исследований можно выделить основные этапы зарождения и развития МСФО, которые представлены в таблице 3, а также предположить направления работы Совета по МСФО в будущем.

Таблица 3

Этапы генезиса МСФО

Наименование этапа	Период	Описание этапа
Обсуждение	Начало 70-х гг.	Международное обсуждение вопросов о возможности разработки единых стандартов бухгалтерского учета и составления отчетности
Основание	1973 год	Создание международной профессиональной неправительственной организации - Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB)
Формирование	1973-1989 гг.	Разработка начального варианта стандартов
Гармонизация с рынком	1989-2000 гг.	Координация усилий в области гармонизации бухгалтерского учета с требованиями фондового рынка, разработка базового набора стандартов
Реорганизация и активизация	2001-2007 гг.	КМСФО преобразован в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) и существенно активизировал свою работу по разработке новых стандартов (IFRS)
Признание	2007г.-н.в.	SEC разрешила предоставлять иностранным компаниям право использовать для подготовки финансовой отчетности МСФО, без проведения сверки с ОПБУ США
Расширение	2009г.-н.в.	Принятие МСФО для малого и среднего бизнеса (МСБ)

Составлено автором на основе анализа следующих источников [98], [106], [114], [115], [118], [137], [138].

Основными векторам развития, на взгляд автора, являются:

- признание стандартов в США путем их гармонизации с US GAAP;
- максимальная популяризация в мире;
- распространение МСФО на малый и средний бизнес.

Сближение полных МСФО с GAAP США со временем приведет к созданию единой мировой системы стандартов финансовой отчетности и оставит меньше возможностей для произвольного профессионального суждения. С ноября 2007 года Комиссия по ценным бумагам и биржам разрешила предоставлять иностранным компаниям право использовать для подготовки финансовой отчетности МСФО, выпущенные СМСФО, без проведения сверки с GAAP США [113, с. 39].

К 2018 году 126 стран мира уже используют МСФО [137]. Однако около 90 процентов компаний в мире относятся к среднему и малому бизнесу, а для большинства из них применение МСФО экономически нецелесообразно. В то же время малый бизнес вносит огромный вклад в создание рабочих мест, технологических инноваций и экономический рост по всему миру, что и стало основной предпосылкой разработки МСФО для малого и среднего бизнеса (далее МСФО для МСБ) [113].

Это обособленный, самодостаточный стандарт, он полностью заменяет собой МСФО (IAS 1-41, IFRS 1-16), устанавливающий около 300 позиций для раскрытия вместо 3000 и существенно упрощающий многие принципы признания и оценки. Данный стандарт вступил в действие с июля 2009 года, а с января 2010 года работает группа по внедрению МСФО для МСБ. Среди декларируемых целей принятия МСФО для МСБ Совет по МСФО указывает:

- расширение доступа к международному финансированию на основе унификации и представления качественной финансовой отчетности [113];
- внедрение стандарта поднимет международную сопоставимость и глобальное признание МСБ по всей планете [70, стр. 1];
- достижение парадигмы повышения полезности в процессе принятия решений, как следствие – успешное управление бизнесом любого размера;
- единообразие способствует повышению уровня прозрачности финансовых отчетов;
- поддержка международных агентств, которые требуют предоставление надежных финансовых отчетов.

Одновременно с принятием МСФО для МСБ Американский институт дипломированных независимых бухгалтеров разработал проект по сравнению МСФО для МСБ с U.S. GAAP. Целью такого проекта является обеспечение детального и всестороннего сравнения МСФО для МСБ с соответствующими требованиями U.S. GAAP США [137, 138].

В мерах по распространению МСФО значится перевод МСФО для МСБ на различные языки. Кроме того, СМСФО отслеживает вопросы с при-

нятием, конвергенцией, полным переходом на МСФО для МСБ в национальных юрисдикциях. К настоящему времени 83 страны требуют или разрешают использование МСФО для МСБ. В них можно выделить следующие правила применения (таблица 4) [127].

Таблица 4

Выбор системы учета и отчетности для МСБ

Условия использования МСФО для МСБ	Кол-во стран
Бизнес обязан использовать только МСФО для МСБ	4
Бизнес самостоятельно выбирает между МСФО или МСФО для МСБ	56
Бизнес самостоятельно выбирает между МСФО для МСБ, полными МСФО или национальными стандартами для малого и среднего бизнеса	22
Бизнес самостоятельно выбирает между МСФО для МСБ или национальными стандартами для малого и среднего бизнеса	1
Итого стран, разрешающих МСФО для МСБ	83

Составлено автором на основе анализа ifrs.org [127].

В то же время, особый интерес представляют изменения, которые были сделаны в ряде стран в процессе принятия МСФО для МСБ, а также причины данных изменений. В таблице 5 описывается характер и степень изменений, внесенных рядом стран, которые требуют или разрешают МСФО для МСБ.

Таблица 5

Страны, принявшие МСФО для МСБ

Изменения в МСФО для МСБ	Кол-во стран	Какие страны
Не сделано никаких изменений в МСФО для МСБ	75	Все, кроме указанных ниже
В стандарт добавлены правила, не указанные в МСФО для МСБ, но применяемые в рамках полных МСФО	2	Ирландия и Великобритания
Не принят раздел 31 «Гиперинфляция», поскольку она не является проблемой на внутреннем рынке	1	Бангладеш
Не требует отчетов о движении денежных средств или изменениях в капитале в финансовой отчетности	1	Босния и Герцеговина
Изменены требования к учету в области недвижимости	1	Малайзия
Допускает капитализации затрат по займам	2	Пакистан и Уругвай
Модификации находятся в стадии рассмотрения и ограничивают требования по раскрытию	1	Саудовская Аравия

Составлено автором на основе анализа ifrs.org [127].

В ходе принятия решения по МСФО для МСБ в ЕС, Еврокомиссия исходила из положения: «Сначала думать о малом (бизнесе)». В результате стандарт не был принят в Европейском Союзе, а в ходе консультации с заинтересованными сторонами были получены мнения как за внедрение стандарта, так и против (таблица 6) [85], [133].

Таблица 6

Мнения и стороны о применении МСФО для МСБ в ЕС

Предмет обсуждения	За применения МСФО для МСБ	Против применения МСФО для МСБ
Кому было бы выгодно (не выгодно)	Средний бизнес Международный бизнес Дочерние компании Компании группы	Микробизнес – предлагалось исключить из сферы действия стандарта. Малый бизнес – по желанию
Страны, выступающие за то или иное решение	Эстония, Великобритания, Чехия, Дания, Нидерланды, Польша, Кипр	Германия, Франция, Италия, Бельгия, Финляндия
Плюсы и минусы от применения стандарта	Иностранное финансирование Сопоставимость отчетности	Сложность для микро- и малых компаний Увеличение административного бремени Увеличение стоимости услуг бухгалтеров и аудиторов

Составлено автором [85], [133].

Схожие опасения по позиции отказа от применения высказывали и другие развитые страны – Австралии, Японии и т.д. [134].

Однако идея приобщения малого и среднего бизнеса к МСФО для МСБ не покидает сторонников стандарта, а исследования, проводимые в ЕС на тему принятия МСФО для МСБ, предлагают в рамках решения проблемы по снижению административного бремени выделить 3 уровня предприятий (таблица 7) [67].

Таблица 7

Ведение учета в различных предприятиях в ЕС

Уровень	Тип учета	Вид предприятия
1	МСФО (IAS1-41, IFRS 1-16)	Публичные компании
2	МСФО для МСБ	Непублично ответственные компании
3	Национальные правила на основе международных стандартов	Микро- и малые предприятия

С другой стороны, многие развивающиеся страны, особенно страны Карибского бассейна или ряд африканских, приняли МСФО для МСБ безоговорочно. Отдельно стоит отметить, что такие крупные развивающиеся страны, как Бразилия, Аргентина, Украина, или развитые – Швейцария, разрешили применение МСФО для МСБ (приложение 1) [127].

Опыт Бразилии как одной из первых стран, принявших МСФО для МСБ, показывает, что многие пытаются свести воедино МСФО для МСБ с требованиями налогового учета [96], а в азиатских странах им заменяют национальные бухгалтерские стандарты для малого и среднего бизнеса [135].

Долгое время в России шла аналогичная полемика о необходимости применения МСФО, которая была задана проблемой реформирования учета в 90-е годы XX века. Переход был связан с желанием ряда крупных российских компаний выйти на международный рынок капитала, а отчетность, составленная по МСФО, позволяла получать доступ к финансированию под более низкие проценты. Дискуссия была окончена в 2010 г. принятием закона «О консолидированной финансовой отчетности», обязавшего ряд компаний составлять финансовую отчетность не только по национальным правилам, но и по МСФО [8, ст. 2]. С 2011 года в России законодательно утверждены все стандарты МСФО на русском языке.

Таким образом, была завершена 13-летняя история споров о необходимости МСФО, что представлено автором в таблице 8, где выделены 4 основных этапа развития полных МСФО в России.

В настоящее время уже нет сомнений в применении МСФО, что ставит вопрос о признании МСФО для МСБ на русском языке, а сходство с МСФО дает право применять отдельные его положения уже сейчас.

Однако для этого необходимо провести критический анализ основных теоретических положений полных МСФО, МСФО для МСБ и российских нормативных актов (приложение 2, 3, 4) [2], [6], [11], [12], [26], [113].

Развитие МСФО в России

Наименование этапа		Период	Описание этапа
Инициативный	Дореформенный	до 1998 г.	Изучение вопросов применения МСФО в российской практике учета
	Программный	1998-2004 гг.	Утверждение программы реформирования с целью приведения РПБУ к единому знаменателю с МСФО
	Концептуальный	2004-2010 гг.	Принятие концепции развития бухгалтерского учета и отчетности с описанием проблем и мер по их решению и переходу от РПБУ к МСФО
Обязательный	Законодательный	2010г. - н.в	Обязательное составление консолидированной финансовой отчетности по МСФО организациями, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж, признание МСФО и их разъяснений, перевод на русский язык

Составлено автором на основе [8], [10], [46].

Помимо анализа базовых принципов, значительные отличия связаны с ограничением прав и сложившейся практикой ведения учета и возможностью применения профессионального суждения путем обязательного документального оформления и оценки конкретной операции в части её сущности, а не юридической формы путём того же профессионального суждения.

Фундаментальным же отличием МСФО и национальных правил является применение различных моделей учета – англо-американской – МСФО и континентальной в России. Основные различия лежат в области конечных целей использования финансовой информации. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, используется инвесторами, а также другими компаниями и финансовыми институтами. Финансовая отчетность, которая ранее составлялась в соответствии с российской системой учета, используется органами государственного управления и статистики. Так как эти группы пользователей имели различные интересы и потребности в информации, то принципы, лежащие в основе составления финансовой отчетности, развивались в разных направлениях.

Различия положений по РПБУ и МСФО / МСФО для МСБ

Российские принципы, допущения и требования	Принципы, допущения и требования по МСФО / МСФО для МСБ
Приоритет содержания над формой	
Теоретическое положение аналогично, но практика применения показывает приоритет юридической формы над содержанием операции	Содержание операций или других событий не всегда соответствует тому, каким оно представляется на основании их юридической или отраженной в учете формы
Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности	
Учет ведется на основании первичных учетных документов, поэтому операции, относящиеся к данному периоду, в случае отсутствия первичных документов, не признаются в бухгалтерском учете	Отражение в момент совершения операции возможно без документального подтверждения в соответствии с установленными требованиями
Допущение имущественной обособленности	
Активы и обязательства отражаются с учетом права собственности, а не через контроль над активами	МСФО / МСФО для МСБ уходят от юридического основания отражения в бухгалтерском учете активов организации. Отражение информации через понятие контроля над активами и обязательствами
Полнота	
Российские нормы предписывают отражение информации не только в вопросах отчетности, но и ведения учета	МСФО / МСФО для МСБ рассматривают вопросы только в части финансовой отчетности
Непротиворечивость	
Применяются к порядку ведения учета	Отсутствуют в МСФО / МСФО для МСБ
Существенность	
Под существенностью понимаются только качественные показатели	Под существенностью понимаются качественные показатели и их характер

Составлено автором на основе приложений 2, 3, 4.

Авторская позиция состоит в том, что несмотря на специфику российских правил с их ориентацией на юридическую форму, применение международных стандартов, как полных МСФО, так и МСФО для МСБ, в малом, а особенно в среднем бизнесе, позволит повысить качество учета и формируемой отчетности как в целом, так и на отдельных участках учета, которые пока не охвачены национальными стандартами. К наиболее важным аспектам можно отнести модернизацию таких функций учета, как:

- защита капитала и прав инвесторов;
- решение проблемы оценки активов по справедливой стоимости;
- разработка методик обесценения и др.

Другой проблемой являются опасения руководства, что в результате внедрения МСФО и перехода на более прозрачную финансовую отчетность у бизнеса не останется резерва для оптимизации налогообложения [121].

И.Р. Сухарев выделяет пять противоположных концептуальных принципов, по которым подходы и трактовки МСФО не совместимы с подходами и трактовками налогообложения (таблица 10) [65].

Таблица 10

Концептуальные отличия МСФО от налоговых норм

Бухгалтерские принципы	Налоговые принципы
Отсутствие прямой зависимости экономической выгоды организации от бухгалтерских отчетных показателей	Прямая зависимость уменьшения экономической выгоды организации от налоговых показателей
Бухгалтерский приоритет содержания над формой	Налоговый приоритет формы над содержанием
Бухгалтерский приоритет реальных показателей над номинальными	Налоговый отказ от реальных показателей в пользу номинальных
Бухгалтерское требование осмотрительности	Налоговое требование неосмотрительности
Бухгалтерская презумпция расхода	Налоговая презумпция отсутствия расхода.

Опишем подробнее указанные отличия. Бухгалтеру зачастую необходимо определить, какие показатели он будет отражать в отчетности. С одной стороны, оптимистический подход при отражении прибыли позволит показать эффективность компании. С другой стороны, отражение реальной прибыли в отчетности напрямую приведет к начислениям дополнительной суммы налогов.

Проблемой является требование налоговой службы о документальном оформлении каждого факта хозяйственной жизни, при том, что далеко не всегда есть возможность оформить соответствующий документ так, чтобы у регулятора не возникло вопросов по нему.

Различие наблюдается также и в сфере учетных показателей для расчетов по налогам. Зачастую налог рассчитывается исходя из абстрактных утвержденных показателей, которые никак не связаны с хозяйственной деятельностью предприятия. Сопряжение данных реального учета с данными налогового учета в этом случае не имеет никакого смысла.

Однако, на наш взгляд, наиболее значительны вопросы признания доходов и расходов. Если в рамках бухгалтерского учета к вопросу признания дохода необходимо подходить с 100% уверенностью, то налоговые органы зачастую находят доход там, где его нет. В рамках признания расходов ситуация обратна. Проверяющие нацелены любым способом убрать расходы, изменив тем самым налогооблагаемую базу и доначислить налоги. В этой связи наиболее оптимально ведение учета и составление отчетности обособлено друг от друга.

Подводя итог, мы считаем, что формирование отчетности с использованием международного опыта на базе МСФО / МСФО для МСБ позволит решить такие задачи, как:

- поиск источников финансирования за пределом банковской сферы, за счет повышения прозрачности сведений об использовании активов и денежных потоков;

- повышение доверия к бизнесу путем построения информационного обмена между различными пользователями – миноритариями и мажоритариями, менеджерами и любыми внешними пользователями информации;

- осуществление систематической оценки эффективности любых операций и их влияния на результаты бизнеса и интересы акционеров.

В то же время, международные исследования в области конвергенции международных стандартов в сфере малого и среднего бизнеса уже на этапе разработки и первого опубликования указывали на ряд проблем, к которым добавились и новые в результате практического применения МСФО для МСБ. На основании работ зарубежных исследователей, можно выделить ряд проблемных направлений по внедрению и адаптации МСФО для МСБ:

1. Во всех регионах мира отмечается сложность применения стандарта, выражающаяся в повышении административного бремени при сравнении с используемыми национальными стандартами, а в ряде случаев – в виде запрета на вариативность выбора метода учета. Применение оценки только по справедливой стоимости в малом и среднем бизнесе допустимо при развитом

рынке и сравнительно легком способе получения информации. При отсутствии доступа к информации по любой причине резко поднимаются затраты, ставя вопрос о полезности применения МСФО для МСБ [92], [117], [134].

2. Слабая профессиональная подготовка в силу неразвитости бухгалтерской профессии, сомнительность использования профессионалов в области учета и составления отчетности в микро- и малом бизнесе. Многие предприятия предпочитают обращаться к услугам специалистов лишь по необходимости, ведя учет самостоятельно, что приводит к невозможности полноценного и правильного применения стандарта [137].

3. Отсутствие связи между финансовой отчетностью и налоговым законодательством в большинстве стран приводит к ситуации формирования отдельных отчетов по таким направлениям, как: отчетность по МСФО для МСБ, налоговая, управленческая, что недопустимо ввиду значительности затрат [65], [68].

4. Игнорирование культурных, нормативных и экономических условий различных стран мира. Развивающиеся страны не были в достаточной степени представлены в дискуссиях, которые велись при разработке МСФО для МСБ, хотя и имели ограниченные возможности высказывать свои пожелания и предложения. Это привело к созданию стандарта, базирующегося на правилах развитых стран, хотя эти страны мало представлены в списке тех, кто принял его [90], [129].

5. Отсутствие указания, где и кем отчетность по МСФО для МСБ будет использоваться, делает её неуместной и приводит к бесполезности данных отчетов [78], а обязательность её применения, например, для получения кредитов, сильно повысит спрос на него [91].

6. Применение стандарта предприятиями, находящимися на различных полюсах стандарта, носит диаметрально противоположный характер. Нагрузка на микропредприятия в относительных величинах самая значительная, а выгоды от составления отчетности не конкретизированы, в то время как средний бизнес может не затратить значительных усилий и получить суще-

ственные выгоды от сформированной отчетности, что ставит вопрос об уточнении круга лиц, попадающих под действие МСФО для МСБ [92], [134].

7. МСФО для МСБ недостаточно раскрывает вопросы, зачем его необходимо применять бизнесу, если он социально или культурно ориентирован, не сосредоточен на глобальной или трансграничной торговле, не нуждается в заимствованиях на международном рынке.

8. Практические испытания по применению МСФО для МСБ проводились в основном в развитых странах, что привело к недостаточной проработке проблематики практических вопросов применения, путей их решения, особенностей ведения учета, возникающих у бухгалтеров в развивающихся странах, как основных пользователей принятого стандарта.

9. Недостаточная теоретическая проработанность вопросов о том, какая финансовая отчетность нужна непубличным компаниям? Многие исследователи не уверены, что отчетность, полезная крупным компаниям, настолько же полезна для малых и средних предприятий. Пользователи и их информационные потребности порой совершенно различны [71].

10. Возможное формирование двух видов отчетности (МСФО и МСФО для МСБ) в границах одной юрисдикции ставит вопрос о необходимости составления заранее несопоставимой между собой отчетности ввиду запрета для МСФО для МСБ любых корректив в течении 3 лет с момента последних изменений.

11. Упрощение стандарта носит не настолько радикальный характер, чтобы профессиональное сообщество сошлось на той точке зрения, что выгоды при принятии МСФО для малого и среднего бизнеса существенно преобладают над затратами [70, стр. 2], [71], [94].

Автор выдвигает предположение (гипотезу) о том, что дальнейшая работа по модернизации МСФО для МСБ должна быть направлена как на решение выше обозначенных проблем, так и на концептуальное переосмысление стандарта по следующим вопросам:

1. Насколько целесообразно декларировать только цель доступа к капиталу в качестве основной для МСФО для МСБ? Движение в сторону конвергенции управленческой и финансовой отчетности понизит бремя, а работа в каждой отдельной юрисдикции по признанию стандарта в качестве основы налоговой базы, хотя бы в отдельных секторах экономики, существенно облегчит его, выдвинув стандарт на первый план в формировании отчетности.

2. Какая финансовая информация необходима предпринимателям малых и средних предприятий? Микро- и малый бизнес создается, в первую очередь, как возможность заработать, что закладывает предпосылки для формирования отчета о финансовых результатах в тесной взаимосвязи с операциями связанных сторон - учредитель, управляющий, конечный бенефициар и т.д., а порой все указанные связанные лица выступают в одном лице.

3. Кто является пользователями отчетности и каковы их потребности? Кому после представления отчетов руководству и налоговым органам, может быть полезна информация?

4. Насколько допустимо применять отдельные положения стандартов в учетной практике малых предприятий. Применение лишь необходимых положений стандартов, возможно, не будет давать право заявлять о формировании отчётности по МСФО, но может значительно повысить достоверность и качество требуемой пользователям отчетности.

Диссертант считает, что применение малым и средним бизнесом в России требований МСФО или МСФО для МСБ, в том числе выборочно по отдельным участкам учета, без законодательной замены иных форм учета и отчетности, целесообразно, если перед бухгалтером поставлена конкретная задача по созданию эффективной и полезной для задекларированных целей системы учета и отчетности.

В то же время, при применении отдельных положений МСФО или применении международного опыта необходимо каждый совершенный факт хозяйственной жизни анализировать на предмет его соответствия действующим

щему налоговому законодательству, судебной практике и мнению налогового органа в целях минимизации налоговых последствий и рисков.

Необходимо стремиться к минимизации расхождений в работе бухгалтера по национальным и международным стандартам, а также к максимально полному отражению информации, при этом снижая налоговые риски.

1.3. Этапы внедрения в практику организаций малого и среднего бизнеса отдельных положений международных правил учета и отчетности об операциях связанных сторон

В рамках изучения современной проблематики операций связанных сторон необходимо отдельно остановиться на предпосылках повышенного интереса налоговых органов к данным операциям. Отдельно стоит отметить особенности в национальном законодательстве о связанных сторонах, которые в налоговом кодексе трактуются взаимозависимыми лицами и имеют некоторые терминологические отличия, рассмотренные ранее.

Интерес налоговых органов (как России, так и в мире) к малому и среднему бизнесу вызван, с одной стороны, приходом в данную сферу крупных компаний, преследующих цели минимизации налогов, а с другой, желанием, при необходимости, увеличить налоговую нагрузку или вывести из тени предприятия малого и среднего бизнеса.

Для этого важно изучить тенденции взаимоотношений МСБ и налоговых органов, для чего нужно изучить вопрос степени развития данных предприятий.

Принято оценивать экономическую среду малого и среднего бизнеса по ряду экономических параметров, первичным из которых является доля таких предприятий в валовом внутреннем продукте (далее ВВП) страны [25].

В развитых странах доля МСБ в экономике страны составляет от половины ВВП, в то время как в России такие предприятия участвуют в производстве лишь пятой части ВВП.

По данным Евростата в 27 странах ЕС было зарегистрировано и функционировало приблизительно 22,3 миллиона предприятий (таблица 11), из которых 0,2% - крупные, 91,8% - микропредприятия, 6,9% – малые предприятия, 1,1% - средние предприятия (приложения 5, 6), что мало схоже со структурой в России (приложение 7).

Таблица 11

Влияние МСБ на экономики стран Евросоюза

Страна	Количество МСБ		Занятые работники		ВВП	
	Всего, шт.	Доля МСБ, %	Всего, чел.	Доля МСБ, %	Всего, млн €	Доля МСБ, %
Бельгия	566 006	99,8	2 718 355	70,1	189 086	62,2
Болгария	312 608	99,8	1 872 997	75,5	18 246	62,3
Чехия	1 007 441	99,9	3 521 520	69,8	84 142	56,0
Дания	213 358	99,7	1 602 105	65,0	119 936	62,5
Германия	2 189 737	99,5	26 401 395	62,5	1 385 501	53,3
Эстония	58 408	99,7	393 545	78,1	9 338	74,9
Ирландия	146 741	X	1 097 444	X	88 360	X
Греция	726 581	99,9	2 198 986	86,5	54 703	72,8
Испания	2 385 077	99,9	10 923 323	73,9	434 156	63,0
Франция	2 882 419	X	15 495 621	X	890 597	X
Хорватия	148 573	99,7	1 002 905	68,3	19 115	54,8
Италия	3 825 458	X	14 715 132	X	646 476	X
Кипр	46 139	99,9	224 915	X	7 864	X
Латвия	91 939	99,8	573 580	78,8	9 269	69,2
Литва	141 893	99,8	835 630	76,2	12 155	68,5
Люксембург	29 265	99,5	242 533	68,3	19 250	70,7
Венгрия	528 519	X	2 430 681	X	46 497	X
Мальта	26 796	99,8	119 224	79,3	3 548	74,9
Голландия	862 697	99,8	5 359 446	66,7	310 022	62,9
Австрия	308 411	99,7	2 671 477	68,0	164 976	60,5
Польша	1 519 904	99,8	8 326 839	68,9	171 627	50,1
Португалия	793 235	99,9	2 942 895	X	66 360	X
Румыния	425 731	99,6	3 837 868	66,4	48 432	X
Словения	119 644	99,8	574 479	72,3	17 140	62,8
Словакия	398 392	99,9	1 417 228	69,7	32 922	60,5
Финляндия	226 373	99,7	1 457 599	63,0	86 957	59,6
Швеция	661 822	99,8	3 025 006	65,4	210 859	58,5
Великобритания	1 703 562	99,7	17 784 620	53,0	1 037 293	50,9
Норвегия	278 899	99,8	1 510 838	67,6	230 661	58,6
Всего по ЕС	22 346 729	99,8	133 767 348	67,0	6 184 825	57,5

Составлено автором на основе [122].

В России крупный бизнес является преобладающим во всех видах экономической деятельности с долей от 50 до 70%, а в некоторых видах – значительно превышая её (приложение 8), в то время как в Евросоюзе - 0,2%.

Таким образом, общая величина налогов, которые уплачиваются предприятиями МСБ, в сравнении с крупным бизнесом в России, не идет ни в какое сравнение с Европейским Союзом. Однако затянувшаяся стагнация (рост в пределах 1-2 % является статистической погрешностью), заставляет налоговые органы обращать повышенное внимание на данный сектор экономики.

К частным показателям развития малых предприятий можно отнести:

- количество зарегистрированных предприятий МСБ;
- среднесписочную численность занятых работников;
- объем оборота малых предприятий.

На основе данных Евростата (таблица 11) мы можем видеть, что ни в одной стране Евросоюза доля МСБ в ВВП не опускается ниже 50%.

По данным Росстата и ФНС в России в 2016 г. осуществляли деятельность 2 783 908 субъектов МСБ, а также 5,4 млн ИП, из них 2,499 млн действующие [111], [119].

В Российской Федерации классификация микро-, малых и средних предприятий была принята с 2008 года, что повлияло на выделение средних предприятий в статистике (рисунок 4).



Рис. 4. Число микро-, малых и средних предприятий с 2008 года

Важной тенденцией является рост в 2 раза количества предприятий малого бизнеса за период с 2008 по 2016 гг., в то время как, предприятия среднего размера имеют тенденцию к стагнации по их количеству.

При изучении вопроса о количестве предприятий на 1000 жителей в России за 10 лет зафиксирован рост с 7,23 до 19,0 на 1000 человек, но это существенно ниже общеевропейских показателей (рисунок 5).

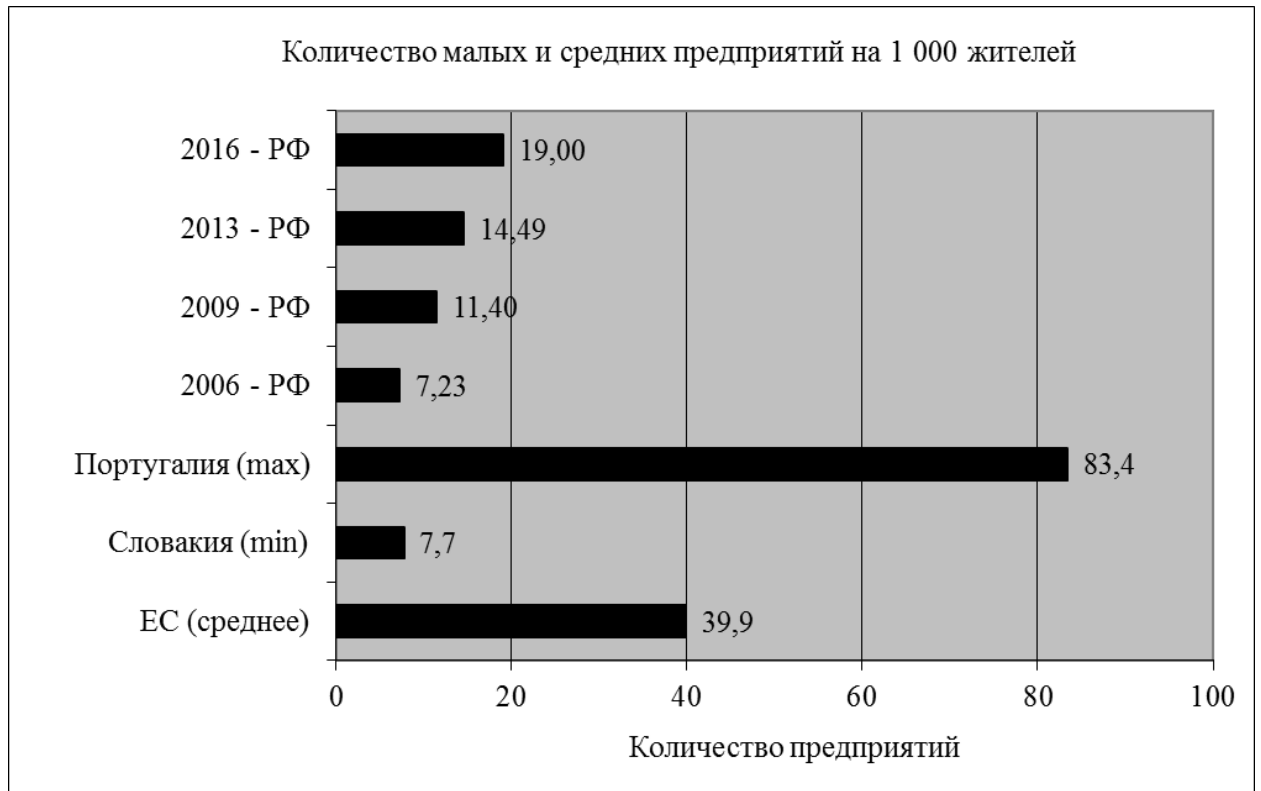


Рис. 5. Количество малых и средних предприятий на 1 000 жителей, 2006 - 2016 годы [111], [123], [128], [130]

Подобные данные о росте, как в абсолютном выражении – по количеству, так и в относительном – на 1000 жителей, не стоит рассматривать отдельно от общей численности занятых на предприятиях МСБ.

Всего в России в малом и среднем бизнесе по данным Росстата работает около 13 млн чел., что почти в 3 раза меньше показателей развитых стран в относительном выражении. В среднем бизнесе в РФ занято лишь около 1,7 млн чел., а в малом – 11 млн чел., в том числе 5,6 млн чел. на микропредприятиях (рисунок 6) [111], [119], а доля занятых с 2008 года колеблется в диапазоне 16-18 % (рисунок 7), хотя ранее, не смотря на изменение системы статистического учета, наблюдался устойчивый рост.

Таким образом, по основным экономическим показателям развития МСБ Россия существенно отстает от наиболее развитых стран:

- по количеству предприятий – в 2 раза, а от максимального европейского показателя – в 6 раз;
- по уровню в ВВП и доле от общего числа занятых – в 2-3 раза, при этом не увеличиваясь в последние годы.

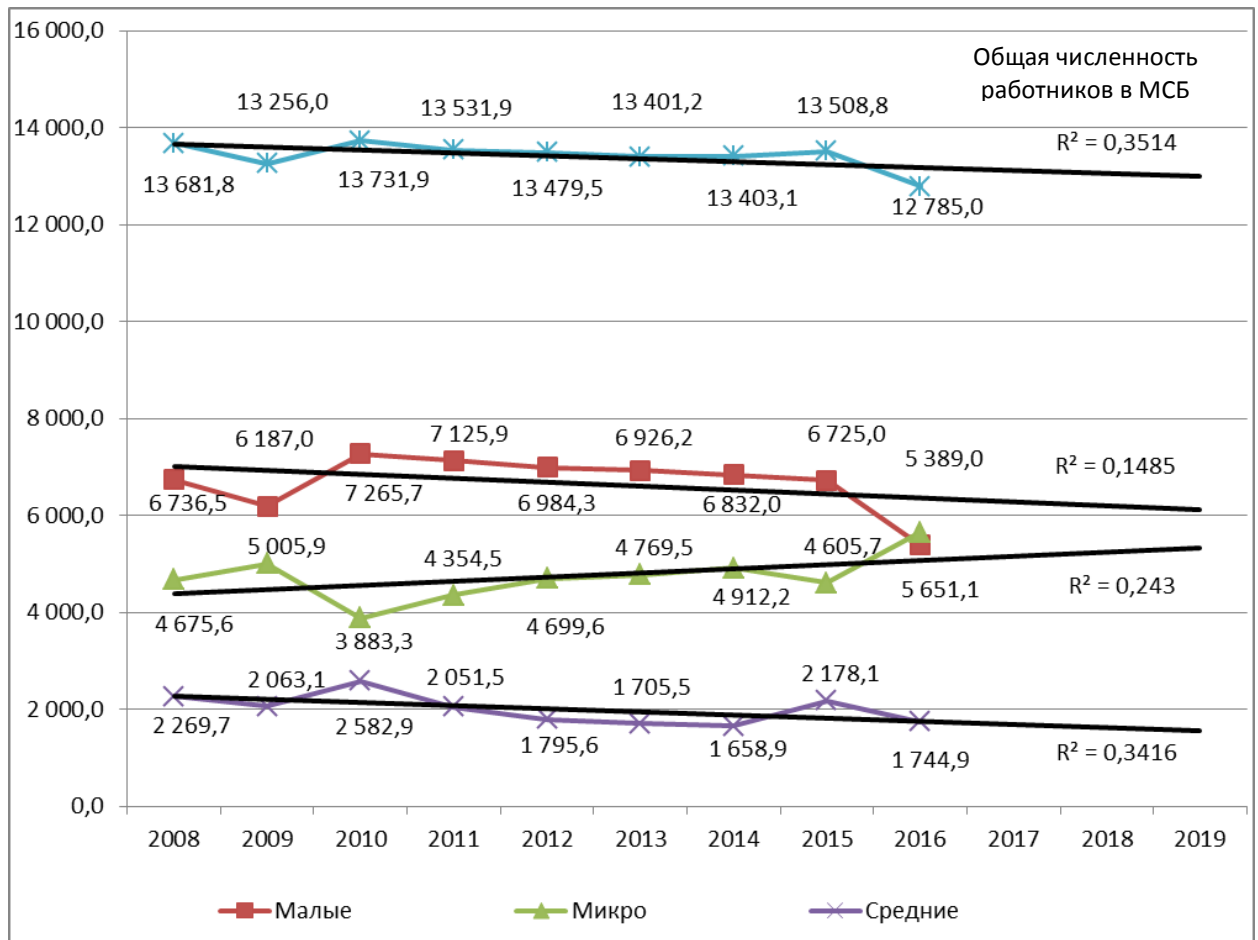
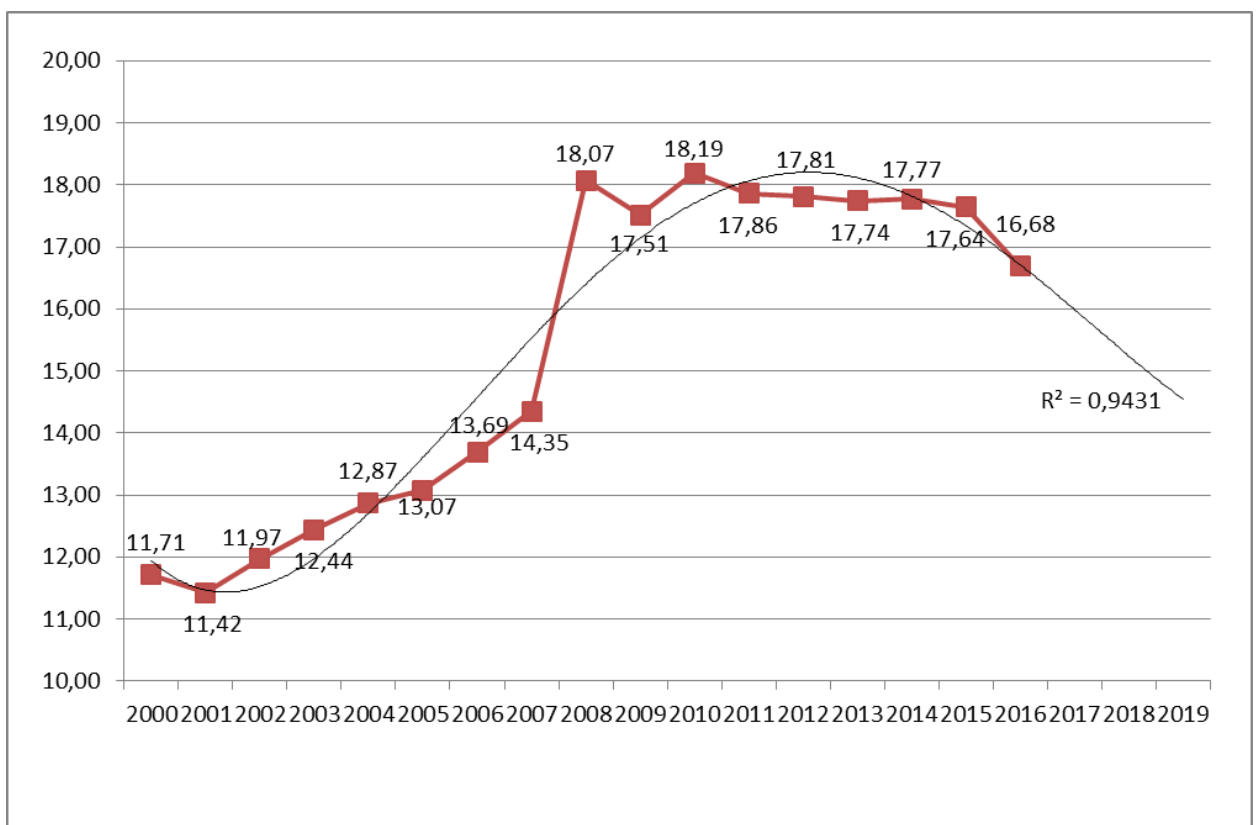


Рис. 6. Количество работников в МСБ в РФ [111], [123].

Необходимо отметить, что стагнация численности работающих в малом и среднем бизнесе при росте количества зарегистрированных предприятий в целом в сфере МСБ может свидетельствовать о практике дробления бизнеса для целей минимизации налогообложения. Данное предположение подтверждается существенной активизацией налоговой службы по доначислению налогов и штрафных санкций на взаимозависимых лиц в рамках главы V.1 НК РФ.

По данным письма ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ за период с 2013 по 2017 гг. арбитражными судами рассмотрено более 400 дел на сумму более 12,5 миллиардов рублей, что в среднем дает около 30 млн руб. на одно дело. Также важно отметить, что речь идет уже об оспаривании актов налоговых органов, содержащих выводы о получении необоснованной налоговой выгоды в результате применения схем дробления бизнеса. Налоговые органы в настоящий момент проводят досудебный анализ перспектив исковых требований, и в суд попадают дела, по которым собрана существенная доказательная база. Подобная практика ставит вопросы перед бухгалтерией об актуализации всеобъемлющего учета операций связанных сторон. Для решения подобных проблем необходимо изучить нормативное законодательств РФ.



* - С 2008 года - новая система статистического учета МСБ [42]

Рис. 7. Доля занятых на малых предприятиях [111], [123].

Стоит отметить, что в ЕС более двух третей (67,0%) занятых работает в малом и среднем бизнесе. На крупных предприятиях с численностью 250 или более занятых лиц, что составляет всего 0,2% от общего количества

предприятий, занята почти треть рабочей силы (33,0%). Обратная ситуация наблюдается в России, где подавляющее число работников занято на крупных предприятиях. Около 20% трудоустроены в МСБ, остальные 80% - в крупном бизнесе (приложение 9) [119].

Однако даже 20 % является значительной величиной при условии выведения из серой зоны страховых взносов и НДС/Л, что помогает снижать дефициты региональных или местных бюджетов и фондов.

Поэтому при принятии решения о создании прозрачных механизмов отражения в учете и отчетности фактов хозяйственной жизни об операциях связанных сторон необходимо обязательно изучать вопрос и с точки зрения налогового законодательства.

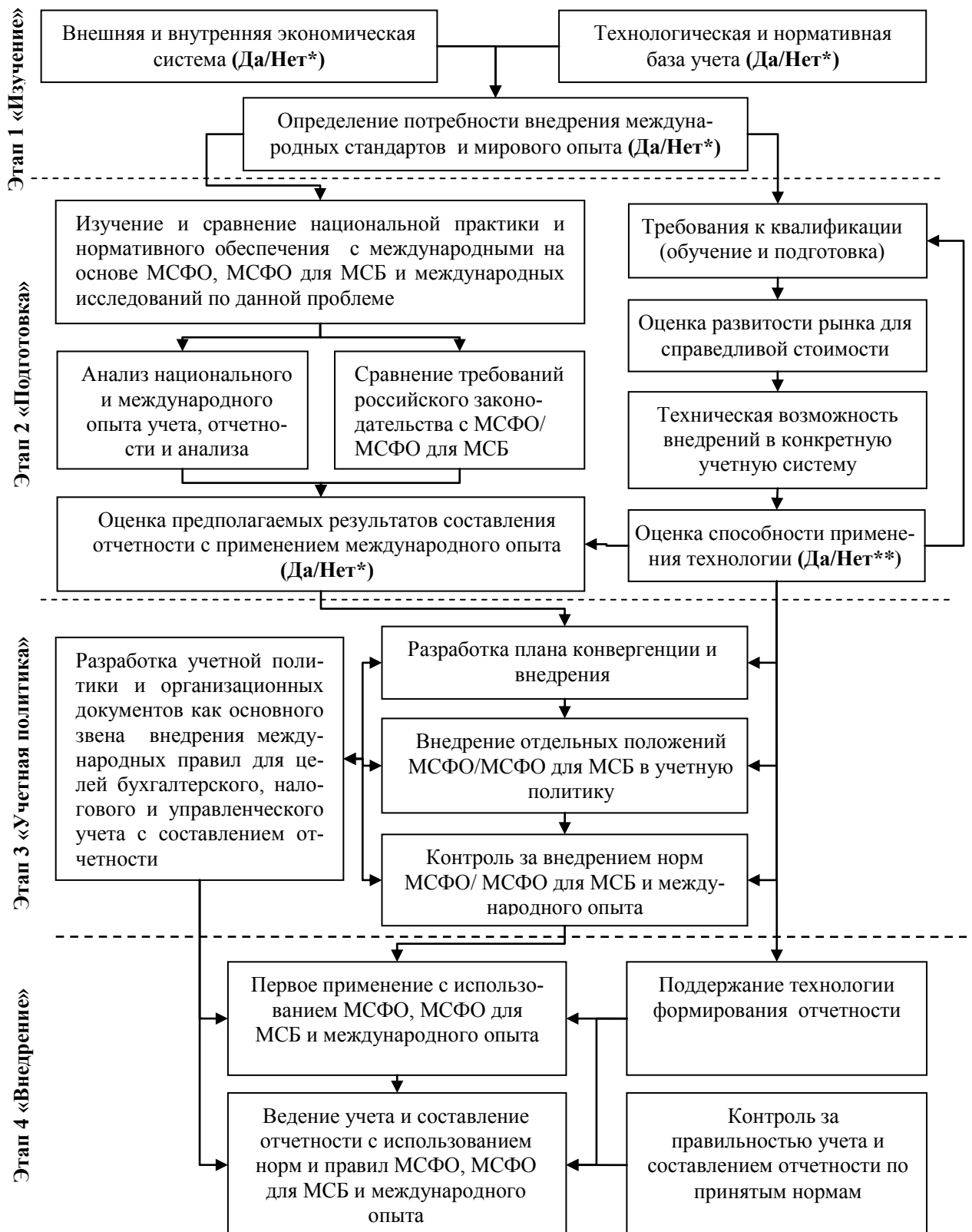
По нашему мнению, основополагающим шагом в вопросе применения международного опыта в малом и среднем бизнесе для операций связанных сторон является соотнесение поставленных задач заинтересованными пользователями с оценкой возможностей в удовлетворении таких запросов только на основе российского опыта и законодательства.

Крайне важно определить способ применения новых норм и правил, который позволит максимально объединить направления учета, что позволит сократить затраты и вести оценку операций в режиме реального времени, после чего возможно разработать технические способы поддержки и автоматизации учета. Мы считаем, что метод конвергенции является наиболее оптимальным в отношении операций связанных сторон.

После определения метода перехода на новые нормы и правила необходимо разработать подробный алгоритм, который должен описывать не только этапы непосредственного процесса внедрения, но и касаться порядка принятия решения о применении опыта международных стандартов и научных исследований.

Для решения данной задачи мы предлагаем придерживаться разработанного автором алгоритма внедрения отдельных положений международ-

ных стандартов в локальную систему бухгалтерского учета и отчетности конкретного предприятия (рисунок 8).



Нет* - отказ от внедрения при невозможности применения норм или превышении затрат по внедрению над экономическими выгодами.

Нет** - выявление причин невозможности внедрения, разработка и проведение мероприятий по устранению нецелесообразности применения международного опыта.

Рис. 8. Механизм внедрения международных стандартов

Первым этапом внедрения международных норм и опыта является «Изучение». Он предполагает анализ экономической системы всего бизнеса, складывающийся в результате распределения и перераспределения экономических благ и потребностей связанных сторон во взаимозависимости с действующей нормативно-правовой базой и сложившимися практиками ведения бизнеса.

Подобный анализ должен учитывать, насколько организации требуется применение международного опыта, какие проблемные аспекты бизнес надеется закрыть внедрением отдельных положений МСФО, на какие вопросы отчетность должна дать ответ конечным пользователям.

Применительно к решению проблемы учета операций со связанными сторонами необходимо выявить:

1. Что получит организация, внедрив новые правила для операций связанных сторон?
2. Какие затраты необходимо понести для применения новых правил учета и формирования отчетности?
3. Какие изменения необходимо провести в части управления бизнесом в зависимости от характера операций со связанными сторонами?
4. Как внедрение международного опыта отразится на ведении дел?
5. Какое влияние на финансовый результат окажут внедряемые правила учета операций связанных сторон?
6. Каковы последствия совершаемых операций со стороны контролирующих органов в части совершаемых операций со связанными сторонами?

После изучения вопросов желательно определить соотношение цена/качество внедрения международных стандартов, а в случае получения отрицательных результатов, необходимо выявить причины и принять меры для их устранения.

Как ранее было указано автором, операции связанных сторон могут интересовать пользователей по следующим направлениям, представленным на рисунке 3, параграф 1.1.

После постановки задач необходима выработка путей их выполнения, в результате чего необходимо перейти к следующему этапу – «Подготовка». Он основан на двух направлениях внедрения международных стандартов и опыта:

1. Изучение мировых правил учета и требований к составлению отчетности.
2. Определение профессиональных навыков и компетенции работников бухгалтерской службы с учетом их способности применять международный опыт на практике.

Первым направлением этого этапа является анализ и сопоставление мировых требований, принципов и допущений с требованиями и принципами РПБУ (приложения 2, 3, 4, таблица 9). В ходе данного анализа автором были выявлены их сходства и различия как в теоретико-нормативной сфере, так и в практическом плане, что позволило конкретизировать реперные точки различий и, отталкиваясь от них, двигаться в направлении максимального приближения российских требований и принципов к мировым.

Касательно профессиональных навыков, в настоящее время в России бухгалтеры и аудиторы не всегда имеют достаточный уровень знаний по МСФО. Организация может привлечь внешних специалистов, имеющих необходимую квалификацию в области МСФО, но услуги специалистов дороги. Кроме того, организация будет зависеть от специалистов в постоянном режиме, что приведет к росту затрат.

В этом случае разумно воспользоваться консультационными услугами на начальном этапе, а в дальнейшем привлечение консультанта возможно для выражения профессионального суждения по вопросам, связанными с принятием сложных решений.

Однако наиболее затратные мероприятия, особенно для малого и среднего бизнеса, относятся к сфере проведения оценки операции по справедливой стоимости. Основная проблематика находится за пределами компетен-

ции организации и связана с доступностью к массиву информации о рыночных операциях [117].

Данная проблема в рамках операций связанных сторон усложняется по причине совершения различных сделок. На взгляд автора, единственным путем решения будет применение профессионального суждения бухгалтера, способного на независимую оценку.

По результатам проведенного анализа нормативной литературы и научных исследований, проработки вопроса об обучении персонала, направленного, в первую очередь, на применение профессионального суждения и оценку по справедливой стоимости, необходимо сделать окончательный вывод о целесообразности внедрения подобных стандартов. В случае утверждения – приступить к разработке методики конвергенции международной отчетности.

Третьим этапом внедрения международного опыта в организацию является «Учетная политика».

Должна быть создана рабочая группа по применению международных стандартов, в которой, помимо бухгалтерских работников, будет представлен и отдел информационных технологий. Основной задачей должно стать создание методической, технической и информационной базы для ведения учета с использованием международного опыта, МСФО и МСФО для МСБ. Важнейшим аспектом такой работы должна стать разработанная учетная политика и ее согласование у внешних консультантов, аудиторов.

В учетной политике обязательно должны быть описаны вопросы, связанные с отражением требований аналитического учета по каждому виду операций связанных сторон для ведения учета и отражения в отчетности. Одновременно должны быть прописаны процедуры внутреннего контроля правильности отражения их в учете и отчетности.

Детальный порядок учета по каждому отдельному направлению операций связанных сторон должен основываться на следующих разработках:

- методики транзакционного учета на основе аналитических и синтетических счетов;
- документов для выражения профессионального суждения по собранным данным и его дальнейшей верификации;
- формы отчетности по операциям связанных сторон;
- методик анализа данных на основе предлагаемых форм.

Помимо основной части, всесторонне описывающей конкретные операции, их оформление, отражение в ходе текущей деятельности и последующее составление отчетности, должна быть часть, посвященная первому применению, где, на взгляд автора, необходимо прописать механизмы инвентаризации активов и обязательств по операциям связанных сторон, анализа существенных хозяйственных операций на предмет их соответствия принятому профессиональному суждению и оценке операции.

Заключительным элементом этапа «Учетная политика» является написание технического задания и последующая настройка в информационной системе.

Четвертым этапом является «Внедрение». С использованием механизмов, описанных на этапах 1-3, организация может начать внедрение и проводить последующее ведение учета и составление отчетности по операциям связанных сторон. Это приводит к организации внутренних мероприятий, направленных на поддержание технологии учета и составления отчетности с целью выявления ошибок, расхождений и совершенствования работы системы.

Выявление ошибок, внесение корректировок в учетную политику, план счетов, настройка информационной системы возможны в ходе её применения и эксплуатации до момента формирования отчетности за текущий и предшествующий периоды. Способ внедрения, когда показатели не пересчитываются уже по итогам прошедших периодов, а постепенно внедряются, апробируются и уточняются в ходе текущей деятельности организации, подходит гораздо больше для предприятий малого и среднего бизнеса. Такой вариант

плавной конвергенции возможен именно для предприятий малого и среднего бизнеса, так как данные операции связанных сторон интересны крайне ограниченному кругу внешних пользователей, при том, что в случае необходимости у них всегда есть возможность получить информацию от руководителей и бухгалтерских служб.

Занимаясь постепенно всеми вопросами, от наиболее существенных и способных влиять на принимаемые решения до самых мелких и редких, предприятие не только облегчит нагрузку на лиц, ответственных за внедрение норм МСФО / МСФО для МСБ, но и минимизирует риск ошибок, свойственных при быстром переходе, и сможет сэкономить на консультантах, пользуясь их услугами постепенно, заранее продумывая проблемные моменты учета и направления их решения. На заключительном этапе внедрения допустим аудит подобной внутренней отчетности, направленный на проверку операций связанных сторон.

Таким образом, в ходе внедрения рекомендованных этапов по частичному применению положений международных стандартов и научных исследований по операциям связанных сторон исследуются особенности отражения данных операций, факторов, оказывающих существенное влияние на порядок учета и отчетности. По результатам исследования автором выявлены основные проблемные направления и предложены этапы последовательности частичного внедрения необходимых правил на базе норм МСФО / МСФО для МСБ и международного опыта.

На наш взгляд, это позволит внедрить на заинтересованных предприятиях систему учета и формирования внутренней отчетности для представления заинтересованным лицам качественной, прозрачной и достоверной информации о совершенных операциях связанных сторон, а также любую другую методику отражения необходимых фактов хозяйственной жизни.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ СВЯЗАННЫХ СТОРОН В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

2.1. Подходы к классификации операций связанных сторон в малом и среднем бизнесе

Организация бухгалтерского учета связанных сторон должна строиться исходя из большого разнообразия таких операций, для чего необходимо классифицировать операции по какому-либо признаку. Для этого следует четко понимать их назначение, при том, что юридическое оформление может радикально отличаться от экономического смысла, что становится возможным благодаря рассмотрению их классификаций. Изучение конкретного факта хозяйственной жизни позволит бухгалтеру грамотно оценивать операции в процессе ведения учета, последующего формирования отчетности и проведения анализа.

Рассмотрение проблемы классификации о назначении операций связанных сторон неизменно поднимает целый пласт таких вопросов, как:

- кто является связанными сторонами и как при необходимости доказать, что сторона является связанной;
- кто еще будет являться заинтересованной стороной по сделке;
- какова конечная экономическая цель сделки вне зависимости от её юридического оформления;
- что считать справедливой ценой сделки;
- кто будет тем независимым лицом, чье мнение будут принимать все заинтересованные стороны.

Для их решения необходимо обратиться к действующим бухгалтерским стандартам МСФО (IAS) 24 и ПБУ 11/2008, которые предлагают две группировки операций – по категориям связанных сторон и по видам операций.

Международный стандарт IAS 24 предписывает раскрывать информацию по каждой категории связанной стороны, куда включаются:

- материнская организация;
- организация, осуществляющая совместный контроль или имеющая значительное влияние;
- дочерняя организация;
- ассоциированная организация;
- совместное предприятие;
- ключевой управленческий персонал, в том числе материнской организации;
- другие связанные стороны [17].

Идентичная группировка наблюдается в ПБУ 11/2008, согласно которому должна раскрываться та же информация для тех же категорий сторон [15, ст. 11].

Вторая классификация по МСФО (IAS) 24 предлагает раскрывать информацию по видам операций:

- закупки или продажи товаров (готовых или незавершенных);
- закупки или продажи имущества и других активов;
- оказание или получение услуг;
- аренда;
- передача исследований и разработок;
- передача прав по лицензионным соглашениям;
- передача средств по договорам финансирования (займы, кредиты и взносы в капитал в денежной или в натуральной форме);
- предоставление гарантий или обеспечений;
- договорные обязательства по будущим событиям;
- расчеты по обязательствам от имени организации или расчеты самой организации от имени связанной стороны.

Схожие требования предъявляются и в ПБУ 11/2008, но виды операций более агрегированы. Операциями со связанной стороной могут быть:

- приобретение и продажа товаров, работ, услуг;
- приобретение и продажа основных средств и других активов;
- аренда имущества и предоставление имущества в аренду;
- финансовые операции, включая предоставление займов;
- передача в виде вклада в уставные (складочные) капиталы;
- предоставление и получение обеспечений исполнения обязательств;
- другие операции [15, ст. 5].

Помимо законодательной терминологической путаницы, вызванной 4 различными нормативными актами – МСФО 24, ПБУ 11/2008, Налоговый кодекс и гражданское право, у пользователей отчетности зачастую просто отсутствует информация о таких операциях. Это вызвано тем, что ПБУ 11/2008 не является обязательным к применению организациями, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность [15, п. 3].

На наш взгляд, применение выше указанных нормативных актов в учете позволяет значительно упростить работу бухгалтера, однако не позволяет полностью раскрыть информацию, требуемую пользователям относительно характера таких операций [15, п. 10], [17, п. 18].

В качестве решения проблемы необходимо изучить сущность операции со связанными сторонами. Для это крайне важно рассмотреть, как в экономической литературе представлены исследования о таких операциях.

Таким образом, дальнейшие авторские наработки в вопросе классификации связанных сторон будут вестись относительно характера операций связанных сторон.

В первую очередь необходимо изучить причины, по которым в бизнесе производятся операции связанных сторон. Достаточно долгое время выделяли два направления таких операций.

Согласно теории транзакционных издержек [36], операции связанных сторон могут способствовать сокращению затрат и минимизируют трудности, с которыми организация может столкнуться в процессе обеспечения

имущественных прав и договоров [79], [89]. С этой точки зрения операции связанных сторон могут оказать положительное влияние на стоимость бизнеса.

Альтернативная точка зрения рассматривается концепцией «революция менеджеров», сформулированной Адольфом Берли и Гардениром Минзом в книге «Современная корпорация и частная собственность», где описываются операции связанных сторон как оппортунистические. Если стремление к личной выгоде является главной мотивационной силой контроля бизнеса, тогда мы можем сделать вывод, что интересы управления отличаются, и часто – радикально от интересов собственника. Это приводит к ситуации, когда владельцы не всегда могут отслеживать действия получающей выгоды контролирующей группы. В соответствии с этой точки зрения операции связанных сторон могут негативно сказаться на стоимости бизнеса [35, стр. 113-114].

В этом смысле лицо, осуществляющее контроль, вне зависимости от того, является ли он собственником или менеджером, имеет все возможности для того, чтобы оттянуть ресурсы компании на личное благо или использовать инвестиционные и финансовые решения в качестве средства для достижения корыстной цели [81, стр. 22-27], [82].

В последнее время исследования операций связанных сторон также касаются операций, экономическая сущность которых заключается в движении активов или формировании операций, исходя из конкретных обстоятельств, для достижения необходимого информационного фона на публичном рынке, построения цепочки лиц в целях защиты и других целей. Сюда можно отнести как сокрытие убытков, расходов или негативных операций, так и повышение доходов, прибылей или иных финансовых показателей, способствующих росту или привлечению внимания [73], [92], [101]. К ним же относят сделки поглощения и совместные предприятия, доли в капитале или различные продажи [69].

Особое внимание к таким операциям привлекли бухгалтерские скандалы с «Enron», «WorldCom», «Adelphia Communications», а особенно – с аудиторской компанией Arthur Andersen. В результате сделки со связанными лицами подняли целый ряд серьезных проблем, что привело к принятию в США закона Сарбейнза – Оксли. Он значительно ужесточает требования к финансовой отчетности и к процессу её подготовки для публичных компаний, работающих в США. Под запрет попало право предоставлять ссуды директорам и должностным лицам [19, ст. 402].

Другие современные зарубежные исследования операций связанных сторон классифицируют операции по нескольким следующим направлениям.

М. Кохлбек и Б. В. Мейхью считают, что операции связанных сторон можно разделить по двум критериям: первый – связанная сторона в конкретной сделке, второй – характер сделки.

Согласно первому критерию авторы выделяют группы связанных сторон, а именно:

- операции с физическими лицами – директорами, сотрудниками, акционерами или их аффилированными лицами, в том числе организациями, с которыми они связаны;

- операции, базирующиеся на инвестициях – совместные предприятия, дочерние и ассоциированные организации.

Согласно второму критерию (характер сделки) операции со связанными сторонами классифицируются на простые и сложные операции:

- простые операции, к которым они относят кредиты, гарантии, займы, консалтинг, юридические услуги и аренду, предполагают незначительное представление информации в финансовых отчетах, таких, как сам факт операции и состояние расчетов со связанной стороной;

- сложные операции, к которым они относят, например, комплексные операции со связанными сторонами (разработка и последующая продажа, продажа и кредитование), накладные расходы, не относящиеся к основным видам деятельности (протокольные мероприятия), операции на фондовых

биржах, операции по передаче активов, бизнеса или собственности. В этом случае помимо информации об операции и состоянии расчетов по ней, необходимо раскрывать дополнительную информацию о сущности операции [83].

Китайские исследователи Ю.Л. Ченг, Л.Х. Джинг и др., разделяют операции связанных сторон по характеру на три группы:

- операции, имеющие экономическую целесообразность;
- сделки, не имеющие текущей целесообразности, но которые могут иметь стратегическое обоснование в перспективе;
- операции «tunnelling transactions», под которыми понимаются транзитные сделки, проведенные через конкретную организацию, а также подразумеваются вывод активов в интересах конкретных лиц или оппортунистические операции [102].

К «tunnelling transactions» можно отнести передачу активов или покупку товаров и услуг от (у) связанных сторон по цене, отличной от рыночной, и такую сделку можно рассматривать как проводимую в интересах одной связанной стороны или как оказание финансовой помощи.

Операции прямых денежных платежей в (из) организацию в отношении со связанными лицами могут подразумевать кредитование или оказание денежной помощи, гарантий по долгам связанных сторон [102].

Современный российский опыт говорит о том, что зачастую транзитные операции могут совершаться через третьих лиц для построения цепочки, которая разорвет взаимоотношения между лицами, которые согласно законодательству являются связанными сторонами.

Еще одной причиной «tunnelling transactions» может быть формирование отчетности с заранее известными показателями. После первоначального публичного размещения на рынке, взятия залоговых кредитов или иных операций, завязанных на предоставлении «хорошей» отчетности, организация может проводить политику увеличения или снижения доходов, снижения с целью избежать потери финансирования из-за «плохой» отчетности [88, стр. 73].

Типичный способ завышения доходов - продажи клиентам в кредит [99], в том числе товарный, сбыт через посредника [88, стр. 73], а также операции по сглаживанию финансовой отчетности – откладывать признание выручки в хорошие годы путем создания резервов на будущие периоды и скрывать неблагоприятные расходы и потери в плохие, что делает доходы и расходы более стабильными, чем реальные экономические показатели организации [86, стр. 506].

На наш взгляд, данная классификация выглядела бы более цельной, если «tunnelling transactions» разделить на операции, осуществляющиеся в интересах бизнес-группы, и операции, несущие выгоды конкретным бенефициарам и являющиеся оппортунистическими, а также на транзитные операции.

С другой стороны, оппортунистические операции рассматриваются в учетном процессе крайне слабо. Однако это направление исследований актуально для предприятий всех форм собственности и размеров - от микро- до крупного бизнеса как в части вопросов изъятия прибыли, так и вывода или использования активов.

В рамках определения оппортунизма в совершенном факте хозяйственной жизни важно помнить о связи между прибылью и доходом от собственности, что характерно для многих предприятий, вне зависимости от их размера, форм собственности и т.д. Владельцы таких предприятий поставляют бизнесу и материальные ресурсы, и трудовые услуги, которые можно нанять и оплачивать фиксированной заработной платой. При такого рода ситуации в сумму оппортунистической операции входит и элемент заработной платы, и элемент процентного дохода.

Ф. Х. Найт полагал, что в условиях предпринимательской системы экономической деятельностью управляет особый общественный класс – бизнесмены. Суть любого организованного предприятия, в том числе малого и среднего бизнеса, заключена в разделении функции руководителя на два элемента – ответственность и контроль, которые неотделимы друг от друга [27].

Йозеф Шумпетер, говоря о предпринимательской прибыли, полагал, что это часть средств, остающаяся свободной после покрытия всех издержек, и представляет собой разницу между доходами и затратами предприятия. Под «затратами» он понимал все расходы предпринимателя, прямо или косвенно связанные с производством. В них входят соответствующее вознаграждение предпринимателю за его труд, рента с принадлежащих ему активов, и, наконец, премия за риск. Также он допускал выделение в отдельное вознаграждение процентов за капитал [34].

Поэтому, на наш взгляд, специализация функций влечет и дифференциацию вознаграждений бенефициара, которая представлена автором на рисунке 9.

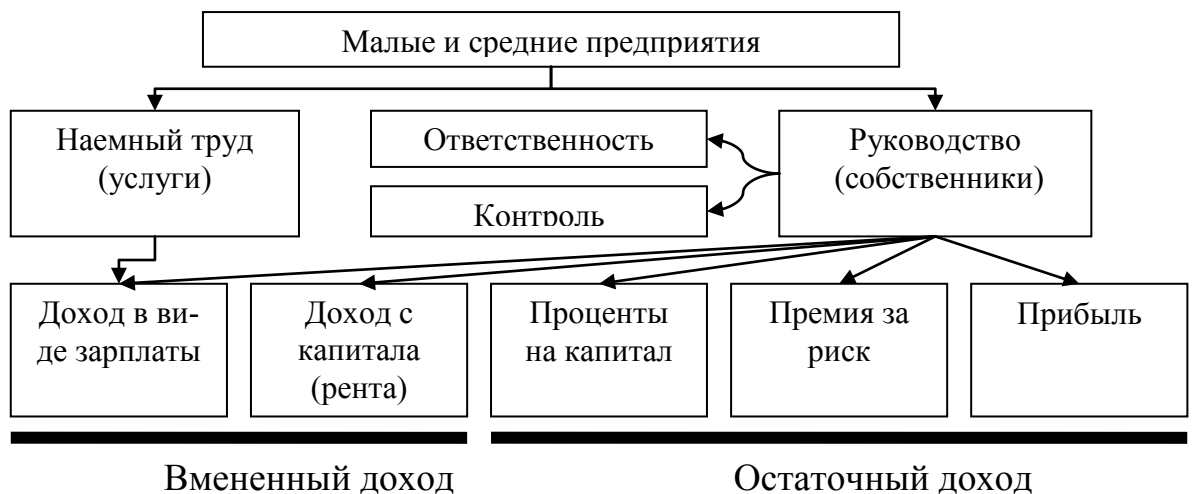


Рис. 9. Варианты получения вознаграждений

Автором предлагается разделять вознаграждения на:

- вмененные доходы - доходы от трудовой деятельности, оказания экономически обоснованных услуг различного рода, аренда активов;
- остаточные доходы – оставшаяся часть, полученная предпринимателем.

Таким образом, в результате исследования известных классификаций операций связанных сторон нами было изучено их влияние на постановку учетного процесса на предприятии. Изучив ряд классификаций мы полагаем, что классификации операций связанных сторон могут быть расширены, а именно, мы предлагаем детализировать операции по видам получаемых связанными сторонами доходов, по вероятности их возвратности, размера предприятий (таблица 12).

Таблица 12

Анализ подходов к классификациям операций связанных сторон

Классификационный признак	Наименование видов связанных сторон по классификационному признаку	Общая характеристика классификации	Обоснование роли классификации в учетно-аналитической деятельности
1	2	3	4
По категориям [17, п. 19], [15, ст. 11]	<ol style="list-style-type: none"> 1. Материнская организация. 2. Организация, осуществляющая совместный контроль или оказывающие значительное влияние. 3. Дочерняя. 4. Ассоциированная. 5. Совместное предприятие. 6. Управленческий персонал. 7. Другие связанные стороны 	Законодательно утвержденная группировка.	В разрезе данной классификации должна быть представлена информация о связанных сторонах.
По видам операций [17, п. 21],[15, ст. 5]	<ol style="list-style-type: none"> 1. Закупки или продажи товаров. 2. Закупки или продажи имущества и других активов. 3. Оказание или получение услуг. 4. Аренда. 5. Передача исследований и разработок. 6. Передача прав. 7. Договоры финансирования. 8. Гарантии или обеспечения; 9. Договорные обязательства в будущем. 10. Расчеты по обязательствам от имени организации или расчеты самой организации от имени связанной стороны. 	Законодательно утвержденная группировка.	В разрезе данных видов операций представляется информация по каждой связанной стороне.
По назначению [35], [36], [71], [93], [101], [136].	<ol style="list-style-type: none"> 1. Экономически обоснованные. 2. Информационные. 3. Оппортунистические. 	Рассматриваются причины, по которым в бизнесе производятся операции связанных сторон.	Классификация позволяет определить экономическую сущность операции и отразить операцию соответствующим образом во внутренней отчетности организации.

1	2	3	4
По характеру [101]	1. Текущая целесообразность. 2. Стратегическая целесообразность. 3. Транзитные операции.	Влияние операции на экономические показатели бизнеса.	Оценка операции может кардинально различаться в зависимости от характера и назначения операции.
2-х уровневая группировка [83]	1. Сторона (ФЛ или ЮЛ). 2. Характер (простые и комплексные).	Оценка по характеру операций позволяет описать всю сделку в целом.	Классификация комплексных сделок ставит вопрос о правильности их отражения в учете с учетом всего набора договоренностей между сторонами.
По информационным группам [17]	1. Активы. 2. Обязательства. 3. Доходы. 4. Расходы. 5. Финансовый результат.	Применение в рамках управленческого учета и контроля по информационным группам.	Формирование внутренней и сводной отчетности в разрезе тех или иных информационных групп.
<i>По видам получаемых доходов - авторский</i>	1. Вмененные доходы. 2. Остаточные доходы. 3. Доход от использования активов предприятия в личных целях.	Вознаграждения бенефициарам сделки на базе профессионального суждения.	Отражение информации по операциям, производимым в интересах конкретных лиц с оценкой их справедливости и соответствующим оформлением.
<i>По исполнимости - авторский</i>	1. Возвратные (исполнимые). 2. Невозвратные (неисполнимые).	Оценка выполнения принципа осмотрительности.	Отслеживание операций, по которым в будущем произойдут оговоренные факты хозяйственной деятельности.
<i>По размеру бизнеса - авторский</i>	1. Применяются любым бизнесом. 2. Применяются группой предприятий. 3. Применяются только в одиночных предприятиях, как правило, в малом бизнесе.	Чем меньше бизнес, тем меньше разнообразных операций со связанными сторонами.	В учетной системе не отражаются, но применяются при оценке и профессиональном суждении операции.
<i>По видам заинтересованных пользователей - авторский</i>	1. Менеджмент предприятия. 2. Не влияющие на решения акционеры. 3. Налоговые органы	Задают информационные рамки по сбору данных.	Разные виды пользователей требуют различную информацию. Дифференцированное представление информации с учетом потребности различных категории стейкхолдеров.

С позиции миноритарного акционера, интересов бизнеса или налоговых органов нет большой разницы между выводом прибыли контролирующими лицами или выводом активов теми же лицами или наемными менеджерами.

Существует много вариантов, предназначенных для маскировки таких операции. Среди них можно отметить:

- выдачу беспроцентных или заведомо невозвратных займов;
- сдача и получение аренды;
- пользование активами предприятия в личных целях;
- гарантии по обязательствам от имени бизнеса;
- покупка активов за счет предприятия;
- покупка у предприятия по заниженным ценам;
- получение завышенной зарплаты, доходов от управления и т.д.

Практическая составляющая учетного процесса в первую очередь завязана на действующее законодательство в области бухгалтерского учета, налогообложения, корпоративного законодательства, а также сложившихся деловых связей и особенностей бизнеса, что приводит бухгалтера к выбору наиболее удобного и наименее затратного варианта выплат.

На взгляд автора, все оппортунистические операции можно классифицировать по возвратности таких операций:

- внешние – передаваемые предприятием своим связанным сторонам без права последующей возвратности (зарплата, аренда, дивиденды, списанные активы и оплаченные обязательства по операциям собственников);
- внутренние – передаваемые предприятием своим связанным сторонам с правом последующей возвратности (не списанные с баланса активы по операциям собственников, авансы, займы) или остающиеся в распоряжении организации для обеспечения нормальной экономической деятельности предприятия и ее развития на рынке.

Помимо особенностей вывода активов в оппортунистических операциях связанных сторон, необходимо помнить о зависимости характера опера-

ций связанных сторон от размеров предприятия, что было представлено на рисунке 1 (параграф 1.1), где схематично представлены моменты, когда связанные стороны начинают проявлять интерес к тем или иным операциям.

В основной массе на лично созданных микро- и малых предприятиях, самая первая операция со связанной стороной относится к вопросу о получении заработанной прибыли. Часто данный вопрос встает даже до момента официального открытия бизнеса, когда владелец еще находится в стадии подработки или частичной занятости. Регистрация своего собственного дела ставит вопрос о соотношении выгод от открытия и потенциальных и реальных затрат, которые необходимо при этом нести на постоянной или разовой основе.

На начальном этапе создания и ведения бизнеса к вопросу извлечения прибыли добавляется задача по использованию активов предприятия, а с ростом бизнеса при найме сторонних менеджеров и у них могут возникнуть личные интересы. Сложностью изучения таких операции является их неафишируемость, неоформленность и максимальное сокрытие информации.

Также на этом этапе развития предприятий перед лицами, осуществляющими контроль, встают вопросы налоговой оптимизации. Они касаются выбора наиболее оптимального налогового режима или использование различных схем ухода от налогов. Данные операции, проводимые со связанными сторонами, уже невозможны без соответствующего юридического и бухгалтерского сопровождения.

Внутригрупповые операции начинают оказывать серьезное влияние на отчетность группы, когда размер бизнеса достигает достаточно внушительных величин и выгоды от оптимизации процессов начинают перевешивать организационно-юридические затраты. К таким операциям относят построение бизнес-цепочек от производства сырья до выпуска конечных продуктов, трансграничные операции, реформатирование бизнеса с целью минимизации налогов, разграничение центров доходов, расходов и прибыли.

Для самых крупных предприятий, котирующихся на биржах, операции связанных сторон приобретают новый смысл – создание информационного фона. Однако наряду с положительными операциями, направленными на создание положительного образа, такими как завышение данных по доходам, продажи в кредит, могут быть и негативные. К ним относятся риски по сокрытию данных от аудиторов, которые руководство не желает показывать; туннельные операции – сделки, не имеющие целесообразности для конкретного юридического лица, но которые могут иметь стратегическое обоснование в рамках холдинга.

Изучение операций связанных сторон, на взгляд автора, также нужно рассматривать с точки зрения лиц, заинтересованных в информации о таких сделках.

Пользователи информации преследуют свои личные интересы. Следование этим интересам для организации несет как положительные стороны, так и абсолютно отрицательные.

Первичными заинтересованными пользователями такой информации являются миноритарные акционеры, а в ряде случаев, и лица, имеющие значительное влияние. Проблема слабого влияния на принимаемые управленческие решения, контроля за операциями со связанными сторонами стоит достаточно остро даже в развитых странах. Менее распространена ситуация, когда даже при обладании юридическим контролем акционер не управляет лично, а поручает это наемному менеджеру. Но это приводит к созданию такой же ситуации, как и в случае миноритариев.

Повышение открытости руководства перед акционерами, интересующимися ведением дел, вне зависимости от того, является ли оно наемным, или контролирующее собственники лично занимаются управлением, позволит существенно повысить уровень доверия.

Помимо акционеров, само предприятие, будучи субъектом права, обладает собственным корпоративным интересом. Он складывается только из их общих интересов, для реализации которых создавался бизнес [46].

Основная цель деятельности общества как коммерческой организации - это извлечение прибыли [1, п. 1 ст. 50]. Эта цель определяет корпоративный интерес общества, т.е. объективно обуславливает его потребности, задает рамки и общую направленность его развития. Однако в практике возникают ситуации, когда бизнес начинают использовать для целей, отличных от ранее заявленных.

Очень сложными являются взаимоотношения с налоговой службой. В настоящее время помимо рутинной работы по доначислениям в рамках налоговых проверок ведется работа по выводу российского бизнеса из тени – офшорные схемы, обналичивание, перевод данных в онлайн, борьба с наличными расчетами, а также борьба с операциями взаимозависимых лиц, которая вышла на одно из главных мест.

Мониторинг таких сделок осуществляется не для борьбы с оппортунистическими операциями и не для защиты инвесторов, а в рамках доначислений недоимок, штрафов и пени. В сделки такого рода могут попасть и внутригрупповые операции, изначально не затрагивающие интересы налоговых органов.

С точки зрения бизнеса, защита от негативных последствий взаимоотношений с налоговой службой, в первую очередь, должна быть направлена на максимально законное обоснование операции.

В результате проведенной автором критической оценки известных классификаций по операциям связанных сторон рассмотрена их роль для целей операций связанных сторон. Предложены дополнительные классификации для определения сущности совершаемых операций в рамках последующего облегчения ведения аналитического учета. Данные классификации позволят разработать систему отражения на счетах синтетического и аналитического учета операций связанных сторон, однако их применение накладывает на бухгалтера обязанности всестороннего их изучения для выражения профессионального суждения.

2.2. Профессиональное суждение бухгалтера как организационно-методическая основа построения системы учета операций связанных сторон

Бухгалтер, как человек, обладающий значительным багажом экономических знаний и опытом, обязан быть ближайшим помощником и советником любого руководителя при принятии любых решений, связанных с финансовой стороной деятельности малых или средних предприятий, а особенно таких чувствительных, как операции со связанными сторонами. Сегодня внедрение новых знаний, информации и технологий, автоматизации учета изменило роль бухгалтера. Повсеместное использование компьютерных учетных программ освободило от рутинной работы, связанной с оформлением первичных документов, составлением различных регистров и отчетов или подготовкой отчетности. Если ранее бухгалтеру отводилась роль помощника в регистрации, предоставлении информации, а также взаимодействии с органами государственной власти по налогам, взносам и другим вопросам, то на современном этапе эта задача остается крайне необходимой, но не единственной. Увеличивается количество работников, входящих в состав группы непосредственных руководителей предприятия, таких как финансовый директор, главный бухгалтер или внутренний аудитор. Эти сотрудники принимают непосредственное участие в процессах планирования и развития предприятия, что позволяет сосредоточивать усилия по ведению учета в направлении улучшения качества предоставляемой информации, в том числе и составляемой отчетности, на базе учетной политики, включающей в себя управленческий, бухгалтерский виды учета на основе международных принципов в тесной взаимосвязи с налоговым учетом.

Необходимо отметить, что в предназначенной для бухгалтеров нормативно-правовой базе России встречается множество противоречий, неточностей, нерассмотренных ситуаций. В таком случае, при невозможности достоверно отразить соответствующие факты хозяйственной жизни, учетная поли-

тика обязана восполнять возникший пробел. Подобное отступление от предписаний нормативных документов должно быть раскрыто и обосновано в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах организации.

Профессиональное суждение в этом случае должно быть краеугольным камнем учетной политики, поскольку принятие грамотного решения в части финансовых вопросов крайне важно для малых и средних предприятий.

В то же время, как отмечает М.Л. Пятов, многие не воспринимают бухгалтерский учет как область принятия управленческих решений, а бухгалтерскую отчетность как информацию, влияющую на организацию [49, с. 52].

Однако организации любых размеров, а особенно малых и средних, в силу своих особенностей, зачастую не всегда могут позволить себе решения, заранее не просчитанные с различных, в том числе финансовых сторон, в результате чего менеджмент вынужден во многом опираться на практический опыт. В таких случаях профессиональное суждение, основанное не только на знаниях в области экономики и права, но и на реальных возможностях предприятия, играет важнейшую роль в выборе наиболее верного вектора развития.

Р. Монтгомери указывает, что основным мерилом профессионального суждения бухгалтера является практика: «хороший учет – следствие работы хороших бухгалтеров».

В связи с подобным положением вещей термин «профессиональное суждение» нуждается в более четкой формулировке. Определение «профессиональное суждение» в российских нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету отсутствует.

В специальной литературе можно найти ряд определений профессионального суждения (таблица 13).

Обобщив все вышеизложенные мнения, можно утверждать, что профессиональное суждение бухгалтера необходимо на следующих этапах ведения учета и предоставления отчетности:

Определения термина «профессиональное суждение»

Автор	Мнение
С. А. Рассказова-Николаева	Профессиональное суждение представляет собой обоснованное мнение профессионального бухгалтера относительно способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах организации и их изменении [47, с. 51]. Профессиональное суждение – способность принимать решения в условиях неопределенности и нести за него ответственность [50, с. 44].
М. Е. Лианский; Е. В. Лимошина	Профессиональное суждение является одним из инструментов регулирования бухгалтерского учета в реализации его главной цели – формировании полной информации о финансовом состоянии и финансовых результатах организации [45, с.72].
Я.В. Соколов, Т.О. Теренььева	Профессиональное суждение – это мнение, добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером о хозяйственной ситуации и полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений [53, с. 18].
С. В. Нихаев	Профессиональное суждение – компетентное, добросовестное и обоснованное мнение бухгалтера, выражающее его непосредственное отношение к отражению фактов хозяйственной жизни [29, с. 34].
А.Р. Губайдуллина	Профессиональное суждение – обоснованное мнение профессионального бухгалтера, высказанное в условиях неопределенности квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости фактов хозяйственной жизни в целях финансовой отчетности, основанное на доступной на данный момент полной, достоверной и объективной информации, а также на особенностях функционирования хозяйствующего субъекта [44, с. 14].
Н.В. Богданова	Профессиональное суждение – это мнение (заключение) ответственного лица о деталях оценки и признания объекта учета в отчетности или профессиональная оценка всех объективных факторов, позволяющих принять решение в условиях неопределенности [39, с. 19].
И.А. Слободняк	Формирование профессионального суждения осуществляется на основе следующих принципов: 1) системного подхода к выработке профессионального суждения; 2) обоснованности профессионального суждения; 3) последовательности в выработке профессионального суждения; 4) однозначности профессионального суждения, включающего в себя предельную ясность суждения и доступность его применения; 5) возможности технической реализации профессионального суждения с конкретным алгоритмом практического применения этого суждения; 6) приоритета содержания над формой; 7) периодического контроля профессиональных суждений [52, с. 33].
Л.З Шнейдман	Профессиональное суждение – это мнение, заключение определенного лица, являющееся основанием для принятия решения в условиях неопределенности [124, с. 18].
С. В. Панков; Е. В. Саталкина	Профессиональное суждение – обоснованное (мотивированное), независимое суждение специалиста в условиях неопределенности в области бухгалтерского учета и аудита относительно объектов профессиональной деятельности, основанное на специальных знаниях, опыте специалиста, сложившейся практике, и выработанное с соблюдением принципов профессиональной этики [48].

1. Для определения, описания и оценки факта хозяйственной жизни.
2. Для принятия действенных управленческих решений.
3. Для формирования полной информации о финансовом состоянии и финансовых результатах организации.
4. Для квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах организации и их изменении.

Необходимо отметить, что рекомендации по принятию наиболее полезных управленческих решений или грамотно составленная и раскрытая финансовая отчетность невозможны без своевременных и правильно оформленных экономических фактов, явлений или процессов, отраженных в учете организации на базе учетной политики МСБ.

С. А. Рассказова-Николаева классифицирует причины профессионального суждения как на этапе учета, так и при отражении в отчетности по двум признакам:

1. По виду неопределенности регулирующих правил. В этом случае установлены рамки допустимых значений, и бухгалтеру необходимо более четко определить принимаемый вариант учета или отчетности из нескольких альтернатив.

2. В отношении объекта суждения – учета или отчетности, процесса формирования информации или ее представления и раскрытия. Бухгалтеру при несовершенстве нормативных актов необходимо брать ответственность за принятые решения, а в крайних случаях возможно отступление от правил [50, с. 44].

Крайне важно отразить причины такого решения и оговорить последствия для принятия управленческих решений. В то же время профессиональное суждение для подобных целей требует значительного объема знаний и опыта, что связано с целым комплексом причин.

С.В. Нихаев отмечает, что важным моментом профессионального суждения является процесс моделирования учетной политики, находящийся под

влиянием двух групп существенных факторов, определяющих ее содержание:

1. Базовые факторы – объективные условия существования основания модели любой учетной политики. Определяются особенностями МСБ, внешней среды и образуют основание учетной политики. В состав базовых факторов включаются технологические и организационные особенности производства, источники доходов, объемы деятельности, наличие материально-технической базы.

2. Содержательные факторы – факторы, задающие область допустимых значений параметров учетной политики. Они предопределяют содержание учетной политики. К ним относятся действующие нормативные акты по бухгалтерскому учету, принципы бухгалтерского учета, сложившиеся и общепринятые методика и техника бухгалтерского учета.

Связующим звеном между ними выступает субъект моделирования. Именно субъект моделирования, опираясь на базовые факторы и используя допустимые значения, заданные содержательными факторами, формирует конкретное содержание учетной политики на основании профессионального суждения [29, с. 29].

Поэтому бухгалтеру нужно при выработке профессионального суждения учитывать следующие направления:

1. Законодательные нормы в области учета, отчетности.
2. Индивидуальные особенности ведения хозяйственной деятельности.
3. Организационные и аналитические аспекты учета.
4. Профессионализм, компетентность и квалификацию лиц, причастных к совершению операции.
5. Личную и профессиональную этику, моральные принципы и ответственность работника.

Таким образом, мы можем констатировать, что в настоящее время проблема выражения профессионального суждения не раскрыта в законодательных актах и базируется на авторских разработках.

Поэтому для максимально достоверного отражения фактов хозяйственной жизни сторон необходимо определить, от чего зависит суждение бухгалтера и что является целью формирования данного профессионального суждения.

К основным факторам, оказывающим влияние на профессиональное суждение, можно отнести:

- образование;
- квалификацию специалиста;
- практический опыт;
- доступность информации, необходимой для принятия обоснованного профессионального суждения;
- степень свободы в принятии решения в отношении объектов учета, фактов хозяйственной деятельности, показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- сложившуюся практику учета;
- степень неопределенности;
- арбитражную практику в отношении схожих фактов хозяйственной жизни;
- профессиональные этические нормы [38, с. 11].

В результате исследования автор считает, что под профессиональным суждением следует понимать обоснованное мнение бухгалтера, принятое в целях максимально достоверного отражения информации в системе бухгалтерского учета и отчетности, а также при подготовке аналитических сведений о существенных аспектах в условиях неопределенности и (или) несовершенства нормативной базы.

Рассмотрим предлагаемую авторскую формулировку подробнее и применительно к связанным сторонам.

Во-первых, мы считаем, что профессиональное суждение возникает в любой ситуации, в которой бухгалтер обязан принять решение без четкого понимания правильности отражения операции.

Данная ситуация в рамках законодательной коллизии решается изучением судебной практики, нормативных разъяснений ответственных ведомств или других документов путем внесения дополнений или изменений в учетную политику.

В случае неопределённости, например при получении займа от одной из связанных сторон при отрицательном капитале и на условиях ниже рыночных, возникает вопрос о представлении информации о таком займе, который по своей экономической сути является финансированием организации. Данные проблемы невозможно решить локальными нормативными актами, а рассмотрение каждой из них требует индивидуального подхода.

Во-вторых, конечной целью ведения учета является не сам учет, а формирование отчетности. Представление информации о связанных сторонах возможно только при выполнении таких принципов, как:

1. Полнота – в части выявления связанных сторон и в части отражения операций с ними в учете.
2. Приоритет содержания над формой – ключевой параметр отражения информации, позволяющий квалифицировать операции связанных сторон по их экономическому содержанию.
3. Осмотрительность – требует анализировать операцию в условиях неопределенности на предмет получения доходов и активов или понесения расходов и обязательств.

В-третьих, на взгляд автора, профессиональное суждение по операциям связанных сторон не заканчивается в момент отражения операции в информационной системе. Оно подвергается верификации в момент формирования отчета об операциях со связанными сторонами, который предлагается автором в 3 главе. Суть такой проверки заключается в оценке правильности начального профессионального суждения и в его корректировке в случае наличия новой достоверной информации.

Мы считаем, что необходимо полноценное документальное оформление операции, для которого требуется профессиональное суждение, как на

этапе первичного отражения операции, так и в будущем для указания причин его изменения и отражения новых изменившихся условий по операции.

Однако при вынесении профессионального суждения по учетному вопросу возникают такие проблемы, как:

- недостаток внутренней информации;
- отсутствие документально подтвержденных решений руководства организации в отношении тех или иных сделок;
- недостаточное развитие подразделений организации, которые являются источником актуальной информации;
- отсутствие четких регламентов взаимодействия подразделений организации в целях своевременного получения необходимой информации;
- часто возникающие ситуации, когда вся необходимая информация в организации есть, но бухгалтер не знает, у кого ее получить и в какие сроки она может быть предоставлена [38, с. 11].

Для формирования и оформления профессионального суждения таким образом, чтобы информация, отражаемая в отчетности, вызывала доверие у ее пользователей и позволяла применять ее, процесс формирования профессионального суждения должен быть упорядочен.

О. В. Рожнова для внедрения в практику профессионального суждения бухгалтера предлагает сделать его поэтапным, разделяя на 2 этапа:

1. Подготовительный этап включает мероприятия, связанные с информационным обеспечением и созданием соответствующей информационной базы для вынесения бухгалтером профессионального суждения, включая информацию о внешней среде, анализ деятельности предприятия, обучение бухгалтера работе с информационной средой, изучение рисков, установление экономических выгод.

2. Этап оценки принятых ранее профессиональных суждений – выявляются допущенные ошибки и их причины, и в случае неудовлетворительной оценки, наличия большого количества ошибок, выявляются причины таких ошибок [31, с. 226].

Необходимо отметить, что предложение О. В. Рожновой, по нашему мнению, касается процедур, которые предшествовали и последовали за моментом принятия профессионального суждения бухгалтером. Предложения в части выражения мнения о проблеме не раскрыты, что является значительным минусом данной методики внедрения.

Подобного недостатка лишена методика формирования профессиональных суждений в банковском секторе. Этот процесс разделен на четыре этапа.

1. Внесение предложений о выработке профессионального суждения.
2. Выработка профессионального суждения на базе всей имеющейся экономической, фактической и финансовой информации, а также на положениях учетной политики и международных стандартах.
3. Проверка объективности сформированного профессионального суждения лицом, ответственным за проведение проверки объективности сформированного профессионального суждения.
4. Использование профессионального суждения при формировании отчетности в формате МСФО [39].

Предложенный механизм направлен на формирование профессионального суждения без предъявления требований к лицам, связанным с выражением профессионального суждения и его подтверждением.

В то же время, формирование профессионального суждения для МСБ имеет особенности, связанные с объемом таких работ, частой невозможностью воспользоваться помощью квалифицированных внешних специалистов или собственных работников ввиду их недостаточной квалификации [43, стр. 17].

Кроме того, при изучении основных проблем применения профессионального суждения необходимо их решение увязывать с проблемными моментами учета и раскрытия информации по каждому направлению бухгалтерского учета и отчетности. При формировании профессионального сужде-

ния о связанных сторонах необходимо обращать внимание на следующие моменты:

- выявление потенциальных и конкретных связанных сторон организации, обращая внимание на нетипичные операции и операции, которые могут указывать на существование ранее невыявленных связанных сторон;
- операции с нетипичными условиями – необычными ценами, процентными ставками, поручительствами, условиями погашения;
- операции, осуществляемые без экономически видимой причины;
- операции, содержание которых не согласуется с их формами;
- операции, отраженные в документах и бухгалтерском учете необычным образом;
- большое количество или сумма операций с некоторыми потребителями или поставщиками (по сравнению с другими);
- неучтенные операции, в том числе, безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг [51].

Для решения указанных проблем автором предлагается следующая схема формирования профессионального суждения по операциям связанных сторон (рисунок 10). На основании предлагаемой схемы формируется профессиональное суждение в документальном виде (приложение 10).

После формирования любого суждения его нужно подвергнуть проверке с точки зрения добросовестности. Это необходимо для прогнозирования возможного существенного влияния операций на бизнес.

Менеджмент предприятия, собственники и другие заинтересованные лица должны иметь не только право контролировать процесс профессионального суждения по операциям связанных сторон, но и требовать от бухгалтера четких пояснений по любому профессиональному мнению.

Таким образом, исходя из описанных в специализированной литературе подходов к определению профессионального суждения, автором предложена уточняющая формулировка, базирующаяся на мнении бухгалтера в условиях неопределенности или нормативного несовершенства порядка уче-

та хозяйственных операций и вопросов составления и раскрытия отчетности, направленная на отражение максимально достоверных сведений об операциях связанных сторон.

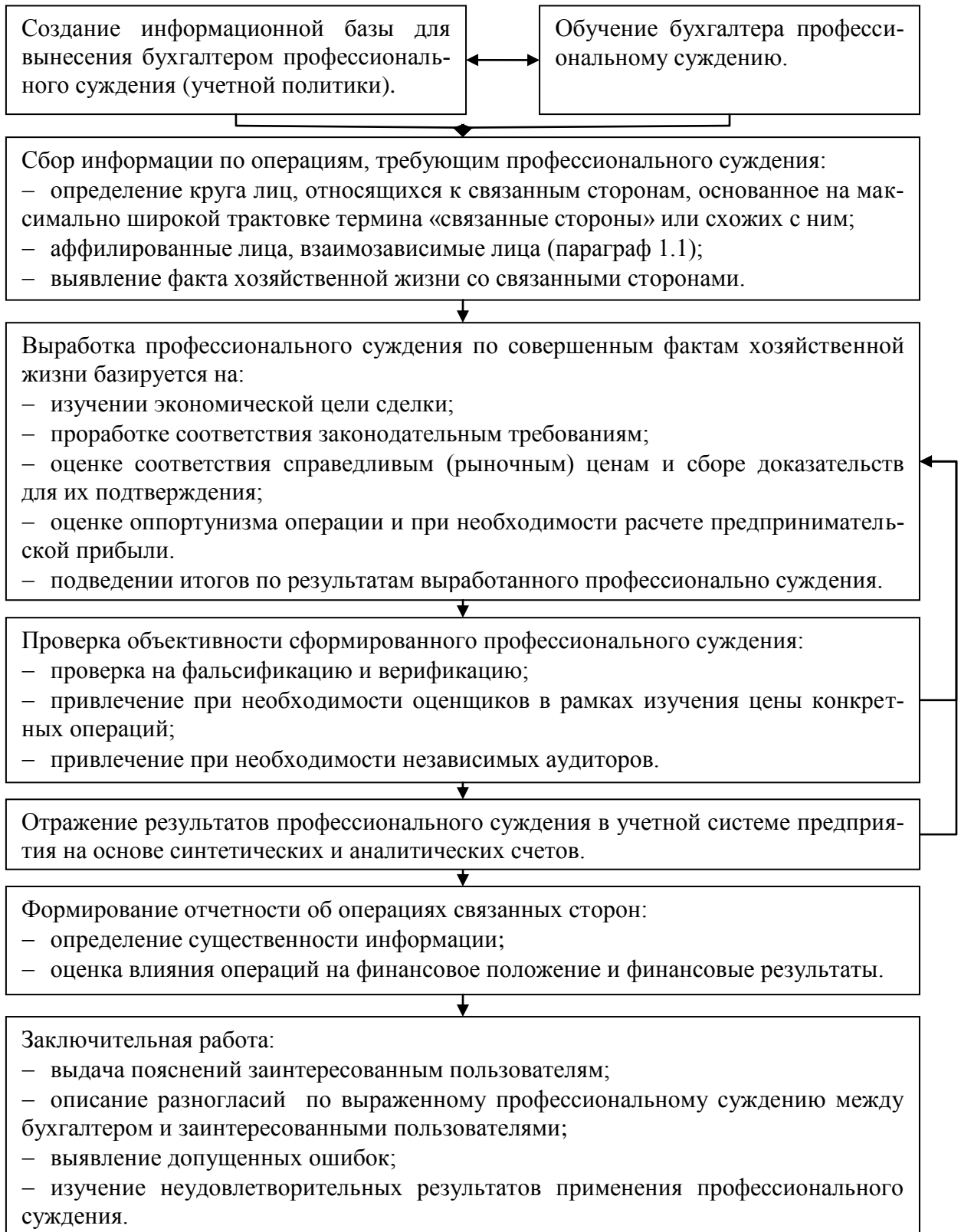


Рис. 10. Алгоритм формирования профессионального суждения

Данное определение профессионального суждения, закрепленное соот-

ветствующим образом в учетной политике предприятия, основывается на описании методик рассмотрения данных операций и их документального оформления, что позволит усовершенствовать процесс рассмотрения и отражения в учете операций связанных сторон.

Отражение операций в учете с выделением операций со связанными сторонами и процедур, направленных на типизацию таких операций, обязательно должно быть описано в рамках учетной политики предприятия для минимизации влияния профессионального суждения.

ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» разрешает использование международных стандартов бухгалтерского учета российскими предприятиями для выбора способа учета в ходе формирования учетной политики при отсутствии в нормативно-правовых актах Российской Федерации способа учета по конкретной проблеме.

В то же время, право использовать МСФО допустимо только в рамках действующего законодательства [12, ст. 7].

Значительным подспорьем в процессе применения нормативных документов является действующий принцип, по которому противоречивое изложение нормы в отношении одного и того же способа бухгалтерского учета представляет собой область профессионального суждения, в связи с чем мы можем предложить активнее пользоваться учетной политикой [47, с. 53].

Используя подобный принцип, можно разрешить противоречия законодательного характера, которые часто не согласуются между собой.

На наш взгляд, в учетной политике должно быть закреплено право применять для ведения бухгалтерского учета и составления отчетности требования международных стандартов, а для выбора тех или иных правил необходимо закрепить следующие три положения:

Первое положение направлено на конвергенцию национальных и международных правил и опыта: «При выборе метода учета или рассмотрения вопроса отражения информации в отчетности обязательно достижение мак-

симального сближения МСФО / МСФО для МСБ и национальных стандартов».

Так, например, в ПБУ 11/2008 приведен перечень лиц, которые признаются связанными сторонами [15, п. 11]. Среди них отсутствует указание на близких родственников и операции, связанные с ними [17, п. 9]. Для максимально широкого охвата операций и правильности формирования перечня связанных сторон желательно дополнить учетную политику организации указанием на такую категорию со ссылкой на нормы МСФО.

Ведение учета, прописанное на стадии формирования учетной политики организации по конкретным вопросам организации и ведения бухгалтерского учета, осуществляется на основании выбора одного способа из нескольких, допускаемых законодательством Российской Федерации и нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету [12, п. 7].

Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов [12, п. 7].

Если международные стандарты содержат метод, отличный от методов РПБУ, то необходимо исходить из принципа приоритета национальных стандартов над международными, а при возможности применять международные так, чтобы при необходимости затраты на возможную корректировку были минимальными.

Для того чтобы учет не противоречил данному правилу, необходимо в применении методов РПБУ добиваться при максимально полной автоматиза-

ции учета минимизации расхождений международных стандартов с национальными бухгалтерскими или налоговыми требованиями.

Второе положение направлено на конвергенцию национальных и международных правил и опыта: «Порядок ведения учета базируется на национальных стандартах, а при отсутствии или более подробном и четком раскрытии – на МСФО и международной практике».

В качестве примера можно привести систему синтетического и аналитического учета, представленную в параграфе 2.3, построенную на применении счетов российского плана счетов с добавлением аналитических счетов на основе международных исследований.

Кроме этого, учетная политика должна закреплять конкретный метод или способ формирования информации об объекте, даже, если МСФО / МСФО для МСБ задает только параметры отражения в отчетности, не конкретизируя порядок отражения в учете информации.

При сравнении многих положений международных и национальных стандартов можно сделать вывод о том, что в ряде случаев российские учетные стандарты трактуют те или иные аспекты учета детальнее, чем они раскрываются в международных стандартах, и не противоречат им. Однако значительная нормативная часть МСФО/МСФО для МСБ не имеет аналогов в РФ и не регламентирована.

В случае, когда российские стандарты и МСФО/МСФО для МСБ не детализируют отдельные аспекты формирования финансовой отчетности, восполнить этот пробел необходимо через описание методов в учетной политике предприятия.

Третье положение: «Профессиональное суждение – базис принятия решений, не урегулированных международными или национальными стандартами».

Образец принятия решения на базе профессионального суждения приведен в приложении 10.

В учетной политике организация вправе самостоятельно определить те аспекты формирования финансовой отчетности, которые не регламентированы международными стандартами. В случае, когда международные стандарты не регулируют отдельные объекты, при разработке положений учетной политики можно опираться либо на профессиональные суждения в отношении этих объектов, либо на принципы подготовки и представления финансовой информации, описанные международными стандартами.

В отсутствие конкретных норм, бухгалтер должен использовать собственное суждение в разработке и последующем применении учетной политики для формирования информации, которая:

- уместна для пользователей при принятии экономических решений;
- достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия;
- отражает экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только их юридическую форму;
- является нейтральной, то есть свободной от предвзятости;
- является консервативной;
- является полной во всех существенных отношениях [113, п. 10.4].

При вынесении суждения, основанного на положениях международных стандартов, руководство организации должно рассматривать применимость следующих источников в нисходящем порядке:

- требования МСФО, затрагивающие аналогичные вопросы;
- определения, критерии признания и концепции измерения активов, обязательств, доходов и расходов [113, п. 10.5], а также требования и руководства полных МСФО, посвященные подобным или связанным проблемам [113, п. 10.6].

Таким образом, в случае, если предприятие принимает решение о предоставлении информации о связанных сторонах для выполнения своих информационных задач или выполнения требований по раскрытию отчетности в соответствии с законодательством, оно обязано описать процедуру вы-

полнения и выбрать соответствующие способы оценки, учета и представления информации.

Декларирование применения международных правил позволит применить и весь международный опыт и соответствовать национальному законодательству. Выбор учетной политики должен обеспечить формирование и представление в финансовой отчетности уместной и надежной информации, раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений об операциях связанных сторон.

Мы считаем, что при отражении операций со связанными сторонами бухгалтер должен базироваться на трех положениях: максимальное сближение с международными нормами и опытом; соблюдение российского законодательства и применение обширного национального правового и учетно-аналитического опыта; формирование документального профессионального суждения с отражением всех особенностей операций.

Для более объективной выработки профессионального суждения, являющегося априори субъективным, необходимо обобщить совершаемые связанными сторонами операции, классифицировав их в момент первоначального признания по заранее сформированным группам, для чего необходимо применять систему учетно-аналитического обеспечения, построенную на ряде классификационных признаков операций связанных сторон.

2.3. Аспекты формирования учетной информации о связанных сторонах в системе синтетического и аналитического учета

Построение системы учета и отчетности о связанных сторонах, базирующейся как на национальных стандартах, так и на международных, невозможно без учетной политики.

Важнейшим её компонентом является план счетов, составленный с применением правил международных стандартов, международного опыта и

предложенных автором классификационных признаков. В силу ряда причин он будет значительно отличаться от плана счетов, используемого в настоящее время в России для подготовки отчетности по национальным стандартам.

Во-первых, особенностью построения системы финансовой отчетности и отражения хозяйственных операций по МСФО является отсутствие активно-пассивных счетов. Расчеты с различными дебиторами и кредиторами учитываются на отдельных для каждого вида дебиторской и кредиторской задолженности активных или пассивных счетах. В то же время, данное различие носит чисто технический характер и не может повлиять на результативные показатели предприятия.

Во-вторых, порядок учета операций в соответствии с МСФО предполагает введение дополнительных счетов (расчеты с ассоциированными предприятиями, финансовые инструменты), которые не просто не используются в российском учете, но и в принципе не предусмотрены в связи с неурегулированностью данных вопросов.

В-третьих, национальный план счетов закреплен законодательством и может быть расширен только за счет синтетических счетов, дополнительных признаков и аналитик [125].

В специализированной литературе можно выделить несколько основных направлений в реформировании плана счетов по международным стандартам для практического применения на российских предприятиях.

А. Васильченко считает, что возможно применение национального плана счетов, а все изменения производятся за счет резервных субсчетов, предусмотренных в каждом разделе. Минимальное внесение изменений в рабочий план счетов обеспечивается за счет комплексного изучения хозяйственной деятельности организации, а также хорошей методологической работы на этапе внедрения МСФО [104].

Также примером может служить внедрение в бизнес расширенной системы управленческого учета, которая построена на принципах МСФО. Юр-

ченко полагает, что в этом случае более высокие требования предъявляются к детализации выручки и расходам по видам деятельности. Для этого необходимо предусмотреть нижний уровень нумерации счетов, удовлетворяющий требованиям руководства к содержанию соответствующих отчетов. В то же время важно не потерять структуру и ясность плана счетов в угоду более мелкой детализации [125].

Еще одно направление формирования плана счетов предлагает Е. Евланова. Счета группируются в локальные корпоративные счета по МСФО, которые, в свою очередь, консолидируются по глобальному плану счетов, принятому в материнской компании. Рабочий план счетов по РПБУ отличается от глобального только нумерацией и даже меньшей детализацией. При этом перечень глобальных счетов строго ограничен, и самостоятельно добавлять новые нельзя. Но в части счетов РПБУ таких ограничений нет, что позволяет достичь нужной степени детализации информации [105].

О. Самойлова считает, что план счетов, применяемый для целей составления отчетности по МСФО, должен носить иерархический характер. Каждый материнский счет верхнего уровня включает в себя несколько дочерних счетов более низкого уровня. Материнский счет равен определенной строке в отчетности. А каждый дочерний счет соответствует раскрытию данной строки в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Данный подход к построению плана счетов позволяет достаточно быстро составить как отчет о финансовом положении, так и отчет о совокупном доходе [120].

Применение каждого из описываемых способов имеет свои причины, выраженные сильные стороны и недостатки. Решение о разработке плана счетов на предприятии должно приниматься на основе особенностей деятельности организации. Кроме того, в процессе формирования плана счетов на малом и среднем предприятии существует возможность применения плана счетов, имеющего значительно меньший объем по сравнению с крупными предприятиями, а вот объем аналитических счетов может быть таким же мас-

сивным. Необходимо учитывать также и такие моменты, как производительность учетных и смежных систем, возможность добавления счетов и аналитик в настроенный план счетов с минимальными доработками.

На взгляд автора, применение в качестве основы российского плана счетов путем добавления необходимой детализации, является наиболее прагматичным подходом, позволяющим отражать операции в привычной для бухгалтера среде с незначительными затратами на техническую настройку системы.

В этой связи применим российский опыт синтетического и аналитического учета операций связанных сторон на счетах бухгалтерского учета, базирующегося на двух счетах – 79-ом и ранее применявшемся 78-ом.

Стоит отметить, что 79 «Внутрихозяйственные расчеты» является «вертикальным» счетом, в то время как все остальные счета могут быть названы «горизонтальными», т.е. предусматривают корреспонденцию между «равноправными» счетами. Он разбивает взаимосвязи между обычными счетами и позволяет контролировать головной организации подведомственные структуры, выделенные на отдельный баланс [42].

Он предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы. К нему могут быть открыты субсчета:

- 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу» для расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы по переданным им внеоборотным и оборотным активам;

- 79-2 «Расчеты по текущим операциям» для прочих расчетов организации с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы;

- 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», где учитывается состояние расчетов, связанных с исполнением дого-

воров доверительного управления имуществом. Этот субсчет используется для учета расчетов у учредителя управления, доверительного управляющего, а также расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе.

Аналитический учет по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» ведется по каждому филиалу, представительству, отделению или другому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс, а для расчетов по договорам доверительного управления имуществом – по каждому договору [9].

Кроме этого, российская практика учета ранее применяла счет 78 «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами», а информация на нем отражалась с использованием следующих субсчетов:

1. Расчеты с дочерними обществами.
2. Расчеты с зависимыми обществами.
3. Расчеты по договору о совместной деятельности.

Счет предназначался для обобщения информации о всех видах расчетов со своими дочерними и зависимыми предприятиями, а также учета операций, связанных с выполнением договора о совместной деятельности [9].

По мнению Н.П. Кондракова, «практика применения счета 78 показала его неэффективность, поскольку на нем отражалась слишком значительная часть расчетов организации – члена группы. В некоторых случаях счет 78 стал подменять другие счета раздела «Расчеты»: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и другие. Учитывая негативный опыт использования счета 78 «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами», разработчики нового Плана счетов отказались от использования данного счета» [23].

Целый ряд авторских наработок по операциям связанных сторон базируется на данных двух счетов (78 и 79), и автором выделены основные направления совершенствования учета.

Первое направление касается введения в рабочий план счетов 78 счета

с открытием к нему необходимых субсчетов в целях оптимизации работы бухгалтера. Н. А. Горлова для группы взаимосвязанных организаций предложила в качестве единого счета учета внутригрупповых расчетов применять ранее действовавший счет 78, переименованный как «Внутригрупповые расчеты в организациях АПК» и открыть к нему четыре субсчета:

1. Расчеты с материнской компанией.
2. Расчеты с дочерними обществами.
3. Расчеты между дочерними предприятиями.
4. Расчеты с зависимыми организациями» [21].

Схожий подход наблюдается и у других авторов с измененной детализацией субсчетов и аналитических счетов [40].

Второй подход базируется на выделении информационных групп: активы и обязательства, доходы и расходы, финансовый результат. Предложенная методика позволяет формировать исходящую информацию по операциям между связанными сторонами, входящими в «группу», для составления внутренней и сводной бухгалтерской отчетности холдинга в разрезе каждой информационной группы [20]. Схожие подходы встречаются и у других авторов, которые предлагают отражать отклонения от плановых показателей при расчетах между связанными сторонами [62] или прямо увязывают 79 счет со счетами управленческого учета для отражения по элементам затрат с дальнейшим отнесением их на счета основного производства [42].

Авторская позиция заключается в том, что принимая данный взгляд на отражение информации в системе счетов, необходимо отметить, что недостатком является формальный подход к отражению операций. В ряде случаев юридическая сторона заявленной сделки между связанными сторонами может отличаться, и порой, радикально от её экономических целей. Данные операции могут встречаться на предприятии любого размера, формы собственности, и их отражение требует индивидуального подхода и отражения в учете. Чем более закрытое предприятие, чем меньше его размер, тем чаще встречаются такие операции в учете.

На основании классификаций операций связанных сторон, рассмотренных ранее, мы предлагаем дополнить учетную систему операций связанных сторон счетами синтетического и аналитического учета (рисунок 11).

Мы считаем, что построение системы учета в целях минимизации затрат предприятий должно производиться на базе российского плана счетов с внедрением дополнительных синтетических счетов при наличии такой потребности, а к каждому используемому синтетическому счету, участвующему в отражении операции со связанной стороной открываются предложенные автором аналитические субконто.

В настоящее время для отражения операций со связанными сторонами и физическими лицами, с которыми заключен трудовой договор, применяются счета – 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» [9].

Для счета 73 в целях исполнения требований МСФО в части отражения информации о финансовых инструментах предложено субсчет 73.01 назвать «Расчеты по предоставленным займам, оцениваемые по амортизированной стоимости», что вызвано выдачей займов работникам не по рыночным условиям. Для этого необходимо первоначальное признание по цене сделки отражать на счете 73.01.1, а в дальнейшем использовать субсчет 73.01.2 «Амортизированная стоимость по эффективной ставке процента» [26].

Так, связанной стороне «генеральный директор организации», владеющей долей в капитале, выдан беспроцентный займ в сумме 500000 руб. сроком на 1 год. Займ выдается по результатам работы за период из средств чистой прибыли. Связанная сторона «заемщик» не планирует возвращать займ.

В этом случае на этапе выдачи займа составляется проводка:

Дебет 51 «Расчетные счета».

Кредит 73.01.1 «Расчеты по предоставленным займам, оцениваемые по амортизированной стоимости».

Субконто 1 «По назначению» - «Оппортунистическая операция».

Субконто 2 «По видам получаемых доходов» - «Остаточные расходы».



Рис. 11. Авторская модель построения синтетических и аналитических счетов для операций связанных сторон

1. Все субсчета и аналитические счета применяются в полном объеме к счету верхнего уровня в за исключением (*), у которых указаны соответствующие классификации.
2. - - - - - выделены границы, представленные в нормативных документах или ранее изданных научных работах.

Субконто 3 «По информационным группам» - «Активы».

Субконто «По уровню сложности» - «Простая».

Субконто «По потенциальной возвратности» - «Невозвратные».

Для связанных лиц, являющихся учредителями, применяется отдельный счет – 75 «Расчеты с учредителями».

Для операций с такими связанными сторонами, как дочерние компании, возможно использовать счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Схожая ситуация наблюдается и по инвестициям в ассоциированные предприятия и инвестициям в совместно контролируемые предприятия. В российской практике учета инвестиции такого рода целесообразно отражать на счете 58 «Финансовые вложения», для чего могут быть открыты субсчета по инвестициям в ассоциированные компании и совместной деятельности в разрезе аналитических счетов по способам оценки данных инвестиций: по справедливой и приведенной стоимости.

Для лиц, попадающих в правоотношения – близкие родственники, семейный контроль, должностной контроль, член совета директоров и другие физические или юридические лица, признаваемые связанными сторонами, типовым планом счетов предлагается использовать счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [9].

На наш взгляд, целесообразность применения данного счета возможна, если количество информации по таким лицам планируется незначительным. В случае если объем и количество операций значительны, а их экономическое содержание разнообразно, целесообразно вести учет операций с данными связанными лицами на отдельном счете – 74 «Расчеты с прочими связанными сторонами».

Однако мы считаем, что ключевое отражение информации об операциях связанных сторон лежит не на синтетических счетах или субсчетах 1-го порядка, название и количество которых может быть любым и применяться в зависимости от необходимости, а на субсчетах 2-го порядка и аналитических счетах (рисунок 11).

Законодательно установленная МСФО и ПБУ группировка по видам операций, на взгляд автора, лежит в основе построения системы информации. Данная классификация зависит от требований законодательства и может изменяться вслед за такими требованиями.

Однако данные операции в агрегированном виде не могут предоставить информацию об экономической сущности операций и ответить на запросы об их эффективности.

Для этого необходимо классифицировать операции по ряду признаков, которые были описаны ранее в параграфе 1.3 и представлены на рисунке 11, при этом заранее выбрав необходимые, определить уровни подчиненности одной классификационной группы другой, описать взаимосвязи между ними или их отсутствие.

На взгляд автора, первоочередной задачей бухгалтера при обработке данных об операции связанных сторон является изучение вопроса о назначении этой операции, то есть определении экономической сущности операции: операция экономически обоснована, операция произведена в интересах конкретных связанных лиц или операция выполнена для решения иной третьей цели.

Определение назначения операции как оппортунистической (личной) позволяет в дальнейшем уточнить получаемые доходы в соответствии с авторской классификацией:

- вмененные доходы – заработная плата и другие выплаты за трудовую деятельность, пользование активами и т.д., соответствующие рыночным ценам;
- остаточные доходы – получаемые в виде дивидендов или иным образом распределяемая прибыль в соответствии с договоренностями сторон;
- доход от использования активов предприятия в личных целях без/с согласования с другими владельцами предприятия.

В случае, если операция не была классифицирована как оппортунистическая, а отнесена к экономически обоснованной или информационной, то,

на наш взгляд, целесообразно применить классификацию китайских исследователей [102], рассматривающих операции связанных сторон по характеру:

- текущая целесообразность – текущие экономические операции в рамках обычной хозяйственной деятельности;
- стратегическая целесообразность – операции могут повлиять на события в будущем или имеют цель защиты предприятия;
- транзитные операции – позволяют перераспределять ресурсы предприятия для достижения внутригрупповых целей.

После того, как операции связанных сторон будут классифицированы по назначению и характеру/видам получаемых доходов, целесообразно отражение всех операций с отнесением на информационные группы, выступающие 3-м уровнем аналитического счета по каждой операции, что существенно облегчит работу в части подготовки последующих отчетов как в части управленческого учета, так и в части отчета по операциям связанных сторон.

Помимо построения предлагаемой двухуровневой аналитической системы учета мы считаем, что допустимо использовать еще две классификационные группы:

- по возвратности активов, обязательств или других элементов при совершении операций связанных сторон;
- по сложности – единичная или пакетная сделка со связанной стороной.

Возвратность сделки должна базироваться не только на юридическом оформлении, но и на профессиональном суждении, если имеются факты, указывающие на такую особенность. Например, насколько сделка в случае выдачи займа на длительный срок с погашением в конце срока будет считаться возвратной, вне зависимости кем является связанная сторона – заимодавцем или заемщиком. В одном случае операция может носить характер докапитализации предприятия с конвертацией займа в капитал, в другом – характер вывода активов без начисления и уплаты соответствующих налогов.

Выделение пакетных сделок при операции со связанными сторонами

требует обязательного изучения экономической природы сделки, так как комплексная сделка зачастую несет в себе скидки, увязки по различным параметрам в договоре, нефиксированные суммы обязательств сторон или в целом по экономическому содержанию может преобразоваться из нескольких договоров в третий, совершенно отличный от них.

Таким образом, определение на базе профессионального суждения экономического смысла совершаемых операций связанных сторон позволяет нам описать общий порядок отражения информации в учете данных фактов хозяйственной деятельности.

В результате мы пришли к выводу, что применяемые синтетические счета, на которых отражается информации об операциях связанных сторон, вне зависимости от их наименования и нумерации, не полностью пригодны для сбора информации и её последующей обработки.

Предлагаемая модернизация счетов базируется на дифференциации целей операции связанных сторон в рамках бизнес-процессов, в результате чего нами был предложен авторский вариант построения аналитической структуры к счетам, на которых ведется учет операций связанных сторон. Данные предложения могут рассматриваться в качестве рекомендаций по формированию рабочего плана счетов любого экономического субъекта вне зависимости от вида деятельности, размера бизнеса или формы собственности.

Нами описаны особенности дифференциации операций по конкретным аналитическим признакам. В результате такого разнесения будет собрана детальная информация по всем видам операций связанных сторон, поддающаяся обработке, группировке и последующему анализу в рамках поставленных заинтересованными пользователями таких задач, как:

- оценка эффективности текущей деятельности предприятия в рамках таких элементов как активы, обязательства, доходы, расходы и капитал;
- оценка внутригрупповых операций, направленных на поддержание деятельности отдельных субъектов группы;
- сбор, обработка и хранение информации, потенциально интересная

налоговой службе в рамках операций между взаимозависимыми лицами для последующей защиты таких сделок;

- оценка эффективности всех используемых ресурсов связанных сторон как со стороны предприятия, так и со связанной стороны;

- мониторинг и оценка операций, носящих оппортунистический характер в целях повышения доверия и минимизации потенциального конфликта между заинтересованными сторонами;

- выполнение законодательных требований ПБУ 11/2008 и МСФО IAS 24 по раскрытию информации в случае, если организация попадает под их применение;

- другие возможные направления использования данной информации, что и предопределяет содержание третьей главы диссертационной работы, направленной на изучение, обработку и представление информации об операциях связанных сторон.

Изучение вопросов заинтересованными пользователями информации об операциях со связанными сторонами позволит лучше понимать, насколько данный бизнес прибылен, прозрачен и понятен в части взаимоотношений с менеджерами, мажоритарными владельцами и иными связанными сторонами, активно участвующими в хозяйственной деятельности. Однако предлагаемое автором отражение информации во многом носит субъективный характер, что ставит вопрос о разработке методики анализа по выявлению наиболее важных участков во всем комплексе операций организации со связанными сторонами.

ГЛАВА 3. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И РАЗРАБОТКА СИСТЕМЫ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЛЯ ЕЁ АНАЛИЗА

3.1. Раскрытие информации об операциях связанных сторон во внутренней бухгалтерской отчетности организации

Отражение операций связанных сторон во внутренней отчетности необходимо для лучшего понимания реального положения дел в организации. Взаимоотношения со связанными сторонами могут серьезно влиять на финансовое положение и результаты деятельности. Связанные стороны в лице собственников или иных контролирующих лиц, участвующих в управлении, оказывают существенное влияние как в сторону убыточности в случае изъятия части доступных активов, так и в сторону прибыльности и насыщения ресурсами для его развития или поддержки.

Выбор и последующее отражение данных фактов хозяйственной деятельности во многом основаны на профессиональном суждении бухгалтера.

Применение международного опыта в целях раскрытия информации во многом базируется на международных стандартах финансовой отчетности, в том числе и для организаций малого и среднего бизнеса.

Профессиональное суждение бухгалтера о том, куда и как следует относить те или иные операции связанных сторон, должно быть основано на оценке ряда признаков.

Мы полагаем, что распределение информации в отчетности должно базироваться на построенной системе аналитического учета с четким отражением аналитических признаков данных операций.

Важным аспектом представления информации является заявление о том, что операции со связанными сторонами проводились на условиях, аналогичных условиям, существующим для операций между независимыми сторонами, если такие условия не могут быть обоснованы [113, п. 33.13].

Поэтому необходимо отделять операции связанных сторон оппортунистического типа и операции в рамках бизнес-интересов предприятия.

Обязательным действием бухгалтера является формирование перечня связанных сторон, степень раскрытия информации о которых устанавливается самостоятельно, исходя из отношений между организацией и связанной стороной [15, п. 9].

Еще одним важным моментом учета является разделение выгод или понесённых обязательств между юридически различными лицами в результате проведения конкретной операции при наличии группы сторон.

Однако конечный результат деятельности складывается из единения деловых интересов, в основе которых лежит и в дальнейшем сохраняется взаимное разделение рисков и выгод.

К обязательному перечню раскрываемых статей в соответствии с ПБУ 11/2008 и МСФО для МСБ раздел 33 «Раскрытие информации о связанных сторонах» относят:

- 1) выплаты старшему руководящему составу, пенсионные выплаты;
- 2) приобретение и продажа товаров, работ, услуг;
- 3) приобретение и продажа основных средств и других активов;
- 4) аренда имущества и предоставление имущества в аренду;
- 5) передача исследований, разработок и т. д. и (или) прав на них;
- 6) финансовые операции, включая предоставление займов;
- 7) передача в виде вклада в капитал;
- 8) предоставление и получение обеспечений, гарантий, обязательств;
- 9) расчеты по обязательствам от имени предприятия или расчеты самого предприятия от имени другой стороны;
- 10) другие операции.

Данный перечень не является закрытым и его можно дополнить необходимыми статьями.

На наш взгляд, для раскрытия в отчетности информации об определенных категориях связанных сторон, необходимо особо выделять руководящий состав, одновременно являющийся и собственником.

Также данный перечень представляет собой совершенно разные факты хозяйственной жизни, поэтому для лучшего восприятия их необходимо сгруппировать по трем направлениям:

- влияние на активы и обязательства;
- капитал;
- доходы и расходы.

Дополнительно, в целях наиболее эффективной оценки операций связанных сторон необходимо формирование информации по каждой стороне, нуждающейся в такой аналитике.

Предлагаемая нами форма отчетности о связанной стороне (таблица 14), может составляться как по каждой связанной стороне, так и группироваться по нескольким лицам.

Опишем предлагаемую форму подробнее. Она состоит из 3 разделов:

- 1) операции с активами и обязательствами – предназначены для раскрытия влияния операций связанных сторон на информацию, которая отражается в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах;
- 2) операции с капиталом – раскрывают величину влияния операций связанных сторон на капитал в бухгалтерском балансе и отч отчете о финансовых результатах в части изменения капитала;
- 3) операции по доходам-расходам – показывают, как операции связанных сторон влияют на показатели, раскрываемые в отчете о финансовых результатах.

Формирование внутреннего отчета о связанных сторонах в части влияния на активы и обязательства позволяет изучить структуру взаимоотношений таких лиц с организацией, определить размер этих операций в общем объеме хозяйствования.

Таблица 14

Отчет по операциям связанной стороны

Наименование статьи	Характеристика статьи (вид, характер, условия, сроки)	Сумма остатков на начало отчетного периода	Сумма операций за отчетный период		Сумма остатков на конец отчетного периода	Справедливая стоимость операции	Оппортунистический доход связанной стороны	Экономически обоснованные расходы предприятия	Объем операций в натуральном выражении
			доход (активы)	расход (пассивы)					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Операции с активами и обязательствами									
Операции с внеоборотными активами									
Приобретение внеоборотных активов для связанной стороны	Приобретение фотоаппарата связанной стороне	0,00	0,00	107020,00	0,00	107020,00	107020,00	0,00	1 фотоаппарат
Иные операции с внеоборотными активами	Ремонт объектов ОС, используемых связанной стороной	0,00	0,00	14590,00	0,00	14590,00	14590,00	0,00	Ремонт 1 фотоаппарата
Операции с оборотными активами									
Продажа товаров, работ, услуг связанной стороне	Оказание собственных услуг по себестоимости	0,00	127 144,00	127 144,00	0,00	165 287,20	38 143,20	0,00	6 заказов
	Оказание собственных услуг ниже себестоимости	0,00	15 800,00	15 823,00	0,00	20 569,90	4 769,90	0,00	1 заказ
	Безвозмездное оказание собственных услуг	0,00	0,00	15 823,00	0,00	20 569,90	15 800,00	0,00	1 заказ
Займы, авансы, выданные связанным сторонам	Беспроцентный займ по средневзвешенной ставке 11,9 %	0,00	0,00	700000,00	700000,00	623641,67	700000,00	0,00	1 займ
Итого	X	0,00	142944,00	989320,00	700000,00	963274,67	889243,10	0,00	X
Операции по обязательствам									
Займы, авансы, полученные от связанных сторон	Займ полученный от связанной стороны	0,00	0,00	29570,00	29570,00	29570,00	-29570,00	0,00	
Финансовые обязательства по расчетам за связанную сторону	Приобретение товаров связанной стороне	0,00	0,00	1650,00	1650,00	1650,00	1650,00	0,00	Покупка книг
Итого	X	0,00	0,00	31220,00	31220,00	31220,00	-27920,00	0,00	X

Продолжение таблицы 14

Наименование статьи	Характеристика статьи (вид, характер, условия, сроки)	Сумма остатков на начало отчетного периода	Сумма операций за отчетный период		Сумма остатков на конец отчетного периода	Справедливая стоимость операции	Опportunистический доход связанной стороны	Экономически обоснованные расходы предприятия	Объем операций в натуральном выражении
			доход (активы)	расход (пассивы)					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Операции с капиталом									
Операции по движению капитала									
Выплаты, основанные на акциях	Выплата дивидендов	0,00	0,00	863243,98	0,00	863243,98	797402,98	863243,98	
Итого	X	0,00	0,00	863243,98	0,00	863243,98	797402,98	863243,98	X
Доходно-расходные операции									
Операции по вознаграждениям работникам, относящимся к связанным сторонам									
Краткосрочные выплаты	Ежемесячная заработная плата	X	0,00	77007,00	X	600000,00	69700,00	77007,00	X
Страховые и иные расходы по краткосрочным вознаграждениям	Уплата страховых взносов и НДФЛ	X	0,00	23256,11	X	259200,00	0,00	23256,11	X
Доходы и расходы по связанным сторонам в ходе операционной деятельности									
Расходы, понесенные в нефинансовом виде	Страхование автомобиля	X	0,00	3049,00	X	3049,00	2204,00	845,00	X
	Пользование автомобилем	X	0,00	29854,52	X	29854,52	29854,52	29854,52	
Итого	X	X	0,00	133166,63	X	892103,52	102603,52	130962,63	X
Всего							1729865,18	994206,62	

По раскрываемой информации по каждому факту хозяйственной жизни необходимо описать его характер, договорные условия, сроки действия и иные основополагающие параметры для лучшего восприятия пользователем, используя ранее оформленное профессиональное суждение.

Если операции принципиально отличается, то данные строки необходимо раскрывать отдельно друг от друга.

В данной части отчета о раскрывается информация по операциям связанных сторон по методу начисления, при том, что может иметь место как поступление или выбытие денежных средств или их эквивалентов, так и отсутствие таковых операций не по причине не наступления срока платежа, а по решению связанной стороны.

Величина оборотов по дебету и кредиту берется из данных начальных и конечных остатков, объем операции в натуральном выражении – из количественного учета, что является прямым требованием ПБУ 11/08, МСФО и МСФО для МСБ. Это позволяет заинтересованному пользователю сформировать представление по основным направлениям совершаемых операций связанными сторонами, но оставляет нераскрытой информацию об их реальном влиянии на предприятие.

Мы считаем, что помимо стандартных данных, необходимо дополнить форму тремя дополнительными графами: справедливая стоимость, оппортунистический доход, экономическая обоснованность – по каждой операции в рамках хозяйственной деятельности. Данные графы позволяют изучить влияние операции на финансово-хозяйственные показатели деятельности и более грамотно принимать решения, основанные на их изучении.

Вне зависимости от раздела раскрытия информации, ее объемов в суммарном и натуральном выражении, каждая операция из формируемого перечня должна быть пересчитана по правилам оценки по справедливой стоимости в соответствии с теми данными, которыми владеет бухгалтер по таким операциям, даже если оценка по справедливой стоимости не предусмотрена требованиями учета и формирования отчетности. Это позволит при расчете

показателя оппортунистического дохода точнее определить реальный финансовый результат по каждой конкретной операции или группе операций связанной стороны.

Термин «оппортунистический доход» позволяет рассматривать все выплаты связанным лицам, как потенциальную операцию по выводу активов, и определять ее размер из фактически полученных доходов связанной стороной. Важным моментом при таком исчислении является двойность каждой операции, направленная на выполнение как личных, так и бизнес-целей. Поэтому на этапе профессионального суждения важно определить экономическую значимость каждой такой операции для предприятия. Размер оппортунистического дохода, указываемый в отчетности, принимается равным фактически полученным денежным средствам или фактическим затратам при получении нефинансовых активов или взятии организацией на себя обязательств.

Экономическая обоснованность операций по активам, обязательствам, доходам, расходам и капиталу, проведенных предприятием, должна в отношении связанных сторон определяться исходя из хозяйственной деятельности предприятия, направленной на получение экономических выгод в будущем, и является расчетной величиной, в основе которой лежит профессиональное суждение бухгалтера по каждой операции со связанной стороной.

На расчете справедливой стоимости должны основываться оценки, полученные в дальнейшем при сравнении с оппортунистическим доходом и экономически обоснованными расходами.

Также оценка по справедливой стоимости является базовой при определении существенных статей, включаемых в перечень раскрытия информации.

Вторым разделом предлагаемой автором формы отчетности о связанных сторонах является раскрытие информации об операциях с капиталом (таблица 14).

Его особенностью, в отличие от раскрытия операций с активами и обязательствами, является обобщение информации не только при наличии финансовых или нефинансовых операций со связанными сторонами, но и операций по изменению капитала, приходящегося на связанные стороны в части их доли в предприятии.

Отдельно выделяются безвозмездные операции, которые не предполагают каких-либо обязательств сторон в части их финансирования, и поэтому не могут быть отнесены на активы или обязательства.

Третий раздел отчета о связанных сторонах «Доходно-расходные операции» представляет информацию, которая отражается в отчете финансовых результатах (таблица 14). В нем раскрываются операции по доходам и расходам, не попадающим в I и II разделы, выплаты работникам, резервы и затраты по операциям связанных сторон и иные статьи. Отличительной особенностью данного раздела отчета является отсутствие показателей на начало и конец периода, что вызвано интервальными показателями отчета, и почти полное отсутствие данных в натуральных показателях, за исключением вознаграждений нефинансового характера.

Одновременно результаты всех операций со связанными сторонами важно связать с целями деятельности любого коммерческого предприятия, которыми являются:

- управление активами и обязательствами предприятия;
- предотвращение нехватки ликвидности и поддержание платежеспособности;
- получение достаточной прибыли;
- финансирование деятельности.

При проведении анализа данных показателей отчета о связанных сторонах необходимо учитывать, что они по своей сути могут отличаться от заявленных целей в документах.

Так, например, займы полученные, несмотря на удовлетворение всех требований по платности, возвратности и срочности, на деле могут высту-

пать как вложения в капитал организации, призванные пополнить нехватку оборотных средств для целей ликвидности или развития бизнеса, а займы выданные могут не только изменяться по своим условиям в любой момент при наличии желания у связанных сторон их изменить, но и стать безвозвратными, то есть переqualificироваться в выплату вознаграждения.

Экономический эффект от проведения данных хозяйственных операций состоит как в завышении, так и в занижении активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, в признании финансового результата по итогам деятельности, включающего в себя и оппортунистический доход отчетного периода.

Отражение финансового результата с такими данными приводит к тому, что прибыль носит теоретический характер. Доходы и расходы хозяйствующего субъекта рассматриваются в связи с движением активов и обязательств, приводящих к изменению собственного капитала без учета экономической обоснованности таких фактов.

Таким образом, выделение информации об операциях связанных сторон в отдельную форму отчетности по каждой стороне, группам или в целом по предприятию даст возможность тщательно и детально изучить весь комплекс связей со связанными сторонами. Подробное рассмотрение таких данных в процессе их анализа поможет выделить основные направления операций, их содержание и сущность.

3.2. Обоснование системы показателей о связанных сторонах, направленных на определение оппортунистического дохода

Информацию, отраженную в предлагаемых автором формах отчета об операциях связанных сторон, в дальнейшем необходимо проанализировать с точки зрения оценки выполнения ранее поставленных целей. Однако, необходимо учитывать ряд присущих операциям связанных сторон отличительных особенностей.

Ключевым отличием операций связанных сторон от других участков анализа является разнонаправленность таких операций. Они могут проводиться для оптимизации бизнес-процессов, извлечения прибыли участниками недивидендным способом, извлечения личной выгоды с ущемлением прав других сторон, создания информационного фона, финансовой поддержки отдельных лиц, достижения стратегических целей или других целей.

Изъятие прибыли организациями малого и среднего бизнеса различными способами обусловлено отсутствием внутренних процедур независимого контроля или аудита, сниженной нагрузкой проверяющих и регулирующих органов, полным или частичным отсутствием иных средств заработка у связанных сторон, применением схем оптимизации и иных путей уменьшения налогообложения, отсутствием большого количества заинтересованных внешних пользователей в информации и иных особенностей бизнеса.

В тоже время, применение существующих учетных методик по отражению операций связанных сторон не всегда позволяет при первичном выражении профессионального суждения установить их конечный смысл и правильно отразить на счетах учета. При этом изменения в конкретной сделке со связанной стороной могут происходить и в дальнейшем, что накладывает свой отпечаток на операцию.

Особенностью анализа связанных сторон является и то, что он может проводиться не только лицом, ответственным за оформление таких операций и знакомым с ними ранее, но и лицами, не имеющими отношения к таким операциям и не располагающими какой-либо дополнительной неофициальной информацией.

В этой связи первичным этапом представления информации о связанных сторонах становится сбор, группировка и обработка информации. Применение системы синтетических и аналитических счетов по операциям связанной стороны, предложенной автором, существенно облегчает данные мероприятия и последующий анализ.

Научные исследования показывают, что анализ операций связанных сторон рассматривается с различных точек зрения.

Ряд исследований сосредоточены на конкретных операциях связанных сторон: приобретение или продажа активов, кредитные или заемные договоры, кредитные гарантии и др. [66], [74], [102].

Другие исследования дают более широкий охват, рассматривая полный набор взаимосвязей связанных сторон [83], [93].

Также в исследованиях выделяют ряд направлений, которые позволяют оценить использование бизнеса для оппортунистических целей.

1. Расчет отрицательной доходности сделки по связанной стороне.
2. Дискреционные расходы [76].
3. Управление размером и частотой получения активов; установление способов, используемых для управления заработком; изучение мотивов и распределение таких активов [77, стр. 367].
4. Исследование денежных потоков [79].
5. Изучение и расчет величины задолженности связанной стороны к показателям баланса или отчета о финансовых результатах [95, стр. 10].

Применяются и различные классификации, позволяющие уточнять вид оппортунистических операций связанных сторон [69], [102].

Особое внимание в рамках анализа операций связанных сторон уделяют структуре собственности – дисперсной или концентрированной [95, стр. 10], [64, стр. 509-510].

Изучению операций связанных сторон посвящены и российские исследования, которые рассматривают данные операции с позиции внутригрупповых и преследующих цели оптимизации бизнес-процессов.

По результатам их изучения мы можем предложить следующую последовательность проведения анализа операций связанных сторон (рисунок 12).

Так как функционирование бизнеса ориентировано на получение прибыли, то это ставит задачу разграничения операций связанных сторон на эко-

номически обоснованные и оппортунистические, то есть направленные на достижение целей конкретных лиц.

Данный анализ может базироваться как на предлагаемой методике учета с применением авторского варианта синтетических и аналитических счетов, так и без их применения, а только используя номинальные данные о таких операциях. Однако, базой анализа не могут служить только бухгалтерские данные в связи с возможностью пропуска отражения информации по причине изменений в отношениях с контрагентом, которые на момент проведения анализа не были отнесены к связанным сторонам.

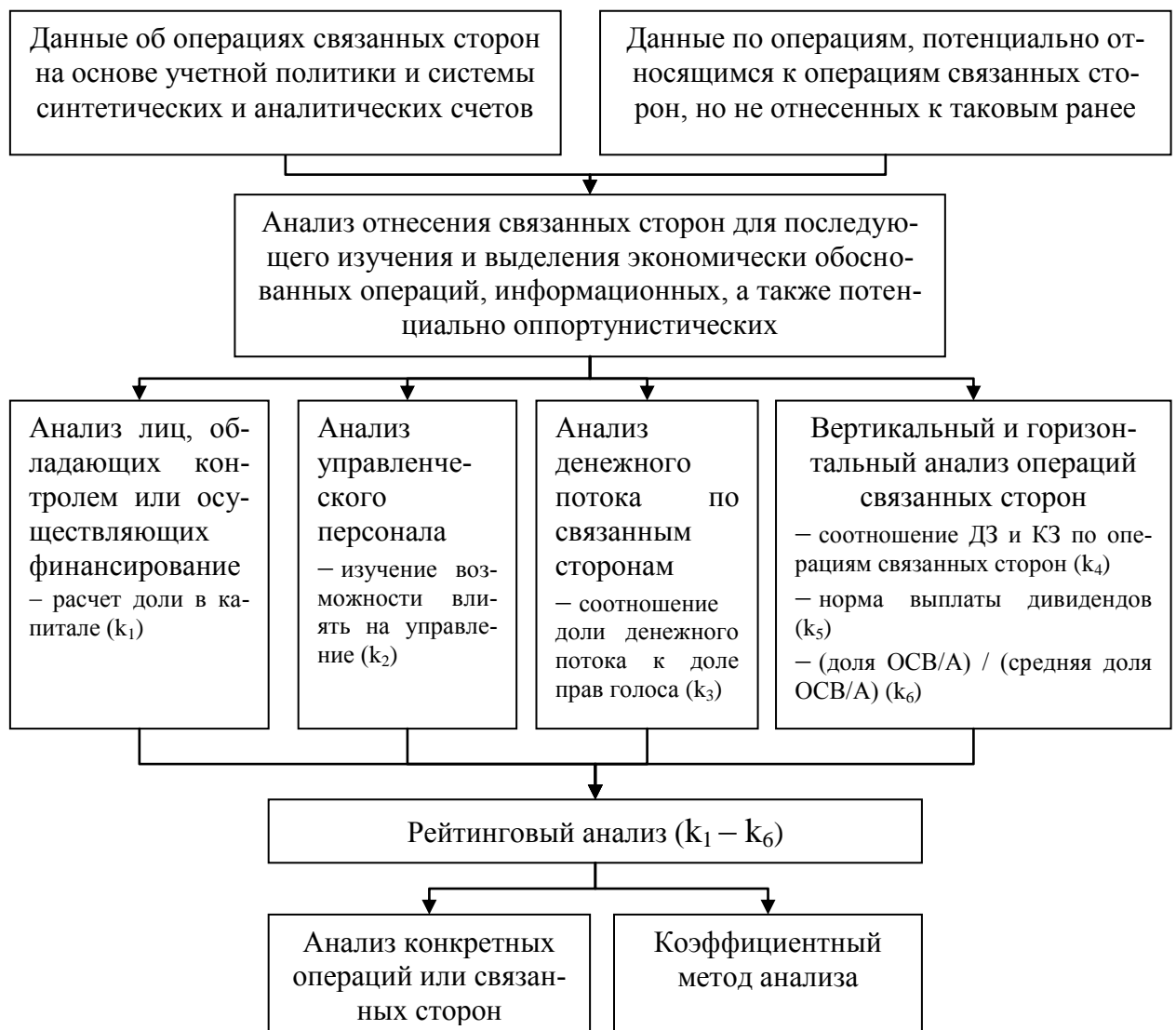


Рис. 12. Последовательность проведения анализа связанных сторон.

В основу предлагаемой автором последовательности положены компоненты, которые характеризуют отношения со связанной стороной, а именно:

- 1) источники финансирования капитала;

- 2) наличие влияния на текущее управление организацией;
- 3) денежные потоки;
- 4) операции, приводящие к изменению в элементах финансовой отчетности [37], [102], [97].

В основе такой системы лежат номинальные показатели бухгалтерского учета, позволяющие исключить субъективизм лиц.

Расчет выбранных автором коэффициентов k_1, k_2, \dots, k_6 , указанных на рисунке 12, производится по каждой связанной стороне (таблица 15).

Данные таблицы показывают, что несмотря на паритетные начала, связанная сторона «1», осуществляющая контроль, имеет существенно больший объем операций по сравнению с другими сторонами.

Также выделяется желание учредителей не финансировать деятельность организации, а изымать из работающего бизнеса активы, что с одновременной выплатой дивидендов свидетельствует о нахождении предприятия в стадии принесения прибыли её учредителям.

Остановимся на предлагаемых коэффициентах подробнее.

Для раскрытия информации по источникам финансирования капитала мы предлагаем использовать коэффициент k_1 (расчет доли в капитале каждой связанной стороны), который показывает наличие способности оказывать влияние или полноценно контролировать организацию [97]. Наиболее высокий класс рейтинга (3-й класс), относится к лицам, владеющим долей в капитале свыше 0,5, а низкий (1-й класс) – к лицам, не имеющим возможности оказывать влияние на принимаемые решения. Лицо, способное оказывать влияние на управление, имеет долю от 0,5 до 0,2 (2-й класс). Однако в ряде случаев границы могут сдвигаться.

Помимо возможности влиять на решения организации через капитал, аналогичные возможности предоставлены лицам, осуществляющим текущее управление, что в МСФО выражено через термин «контроль», или лицам, способным оказывать влияние на данных лиц согласно положений МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 или других стандартов.

Таблица 15

Показатели, характеризующие взаимоотношения предприятия и связанных сторон

Связанные стороны по группам управления и контроля [89].	Доля в капитале, % [87].	Наличие способности оказывать влияние на управление организацией	Описание взаимоотношений со связанной стороной	Денежный поток операций связанных сторон [64, стр. 510].		Соотношение доли денежного потока к доле прав голоса [87].	Сумма дивидендов	Операции, относимые на расходы	Дебиторская задолженность	Кредиторская задолженность
				Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Связанные стороны, осуществляющие функции управления										
Связанная сторона "1"	0,33	1,00	Контроль в лице директора	2016950,62	43,91	1,33	863243,98	251315,11	29570,00	729854,52
Связанные стороны, обладающие контролем										
Связанная сторона "2"	0,33	0,50	Опосредованное влияние в лице работающего учредителя	1213243,98	26,41	0,80	863243,98	138063,11	0	412580
Прочие связанные стороны										
Связанная сторона "3"	0,33	0,50	Опосредованное влияние в лице работающего учредителя	1363243,98	29,68	0,90	863243,98	100263,11	0	589652
Итого	100,00	X	X	4593438,58	100,00	X	2589731,95	489641,34	29570,00	1732086,52

За изучение возможности влиять на управленческие решения отвечает показатель k_2 (влияние или контроль на организацию), который может содержать субъективную оценку в части опосредованного влияния на управляющего, однако это нивелируется отнесением к одному и тому же классу рейтинга (2-й класс), вне зависимости от степени опосредованного влияния. При наличии контроля коэффициент равен «1» (3-й класс), а при отсутствии возможности оказывать даже влияние – «0» (1-й класс).

Коэффициентом (k_3), оценивающим связь связанной стороны и денежных потоков с ней, служит соотношение доли денежного потока к доле прав голоса [87]. Особенностью коэффициента является то, что денежный поток, вне зависимости от направления движения, необходимо рассматривать «по модулю», то есть сравнивая объем движения денежных средств со связанной стороной.

Чем больше данный коэффициент (k_3), тем больше операций по движению денежных средств произошло, и тем больше они нуждаются в изучении. Для оценки промежуточного положения автором предлагается считать допустимым 20% отклонение от «1», но для каждой конкретной организации данный интервал может быть как уменьшен, так и увеличен.

В рамках рассмотрения операций, приводящих к изменению в элементах финансовой отчетности (активах, обязательствах, доходах, расходах, капитале), автором предлагается использовать 3 коэффициента (k_4 , k_5 , k_6).

Коэффициентом k_4 (соотношение дебиторской и кредиторской задолженности) можно считать расчет соотношения между дебиторской задолженностью и кредиторской по связанным сторонам. Показатель больше «1» может свидетельствовать о выводе активов. В случае наблюдения обратного эффекта речь может идти о поддержке бизнеса [69]. В качестве среднего показателя также принимается 20% отклонение.

Коэффициент k_5 (выплата доходов) рассчитывается как соотношение выплаты дивидендов и иных выплат, относящихся к доходам связанной стороны, к средней величине таких выплат. Его минимизация свидетельствует об ущемлении прав миноритарных акционеров [35].

Коэффициент k_6 показывает, во сколько раз исследуемая организация несет больше или меньше расходов с каждой связанной стороной, чем в среднем по всем связанным сторонам. Рассчитывается как соотношение доли расходов по операциям конкретной связанной стороны к средней доле расходов по операциям связанных сторон. В качестве среднего показателя также принимается 20% отклонение.

Расчет вышеуказанных коэффициентов ($k_1 - k_6$) приведён в табл. 16.

Таблица 16

Расчет коэффициентов, свидетельствующих об основных направлениях совершения операций связанными сторонами

Коэффициент	Сторона 1	Сторона 2	Сторона 3
1	2	3	4
k_1 (доля в капитале)	0,33	0,33	0,33
k_2 (участие в управлении)	Контроль	Опосредованное влияние	Опосредованное влияние
k_3 (доля денежного потока к доле прав голоса)	1,33	0,80	0,90
k_4 (соотношение кредиторской и дебиторской задолженности)	24,68	$KЗ > 0; ДЗ = 0$	$KЗ > 0; ДЗ = 0$
k_5 (величина понесенных расходов к выплаченным дивидендам)	0,29	0,16	0,12
k_6 (соотношение суммы расходов по операциям конкретной связанной стороны и средней суммы расходов по операциям связанных сторон)	1,54	0,85	0,61

Связанные стороны изучаемого предприятия владеют равными долями, но лишь связанная сторона «1» осуществляет непосредственный контроль, стороны «2» и «3» могут контролировать операции, но не имеют возможности совершать сделки без уведомления стороны «1».

Стоит отметить превышение величины денежного потока по стороне «1», в то время как связанные стороны «2» и «3» находятся в равном положении, что ставит вопрос об изучении данного «превышения».

Необходим также и анализ кредиторской задолженности по всем связанным сторонам, так как соотношение кредиторской и дебиторской задолженности показывает, что учредители изымают ликвидные активы из пред-

приятия, практически ничего не вкладывая взамен. Виды такой кредиторской задолженности необходимо подвергнуть анализу.

Соотношение понесенных расходов и величины приходящихся дивидендов на связанную сторону незначительно, что говорит о незначительности совершения потенциально оппортунистических операций в форме отнесения расходов связанной стороны на затраты предприятия.

Коэффициент k_6 раскрывает связанные стороны, по которым необходим анализ понесенных расходов. Превышение связанной стороны «1» над сторонами «2» и «3» требует детализации понесенных ею расходов.

Проблемным моментом является отсутствие выстроенной системы анализа данных коэффициентов, позволяющей выделять те связанные стороны, которые оказывают наибольшее влияние на организацию.

Для решения данной проблемы, автором предлагается расчет рейтингового показателя, ранжирующего связанные стороны по необходимости детального изучения операций с ними на основе бальной оценки (формула 1).

$$R_{cc} = \sum_{i=1}^6 k_i, \quad (1)$$

где R_{cc} – сумма баллов по предлагаемому автором рейтингу операций связанных сторон;

k_i – i -й коэффициент из шести, предлагаемых автором и свидетельствующих о совершении связанными сторонами операций.

Данные показатели (k_1 – k_6) в предлагаемой методике имеют равный вес в расчете рейтингового показателя операций связанных сторон, что вызвано возможностью связанной стороны использовать разнообразные способы оформления операций, выбор которых зависит от конечной цели операции.

Расчет производится как сумма классов по каждому коэффициенту. В результате расчета показатель бальной оценки (R_{cc}) будет находиться в промежутке от 6 до 18 баллов. Автором предлагается группировать связанные стороны по результатам бальной оценки в 3 класса (таблица 17).

1 класс – от 6 до 10 баллов – наименьшая вероятность совершения оппортунистических операций. В этот класс попадают миноритарии, связанные стороны, отнесенные к таковым по требованиям законодательства, но не взаимодействующие с организацией или совершающие минимальное количество сделок по объему и количеству.

Таблица 17

Система ранжирования аналитических показателей

Показатель	Класс		
	k = 3	k = 2	k = 1
	высокий	средний	низкий
1	2	3	4
k ₁ (доля в капитале организации)	$k_1 \geq 0,5$	$0,5 > k_1 > 0,2$	$k_1 \leq 0,2$
k ₂ (участие в управлении, наличие контроля, влияния или его отсутствие)	k ₂ = 1 (прямой контроль)	k ₂ = 0,5 (опосредованное влияние)	k ₂ = 0 (отсутствие влияния)
k ₃ (соотношение доли денежного потока к доле участия в капитале организации)	$k_3 \geq 1,2$	$1,2 > k_3 > 0,8$	$k_3 \leq 0,8$
k ₄ (соотношение дебиторской и кредиторской задолженности по операциям связанных сторон)	$k_4 \geq 1,2$	$1,2 > k_4 > 0,8$	$k_4 \leq 0,8$
k ₅ (соотношение выплаты дивидендов и иных выплат, относящихся к доходам связанной стороны к средней величине таких выплат)	$k_5 \geq 0,5$	$0,5 > k_5 > 0,25$	$k_5 \leq 0,25$
k ₆ (соотношение доли расходов по операциям конкретной связанной стороны и средней доли расходов по операциям связанных сторон)	$k_6 \geq 1,2$	$1,2 > k_6 > 0,8$	$k_6 \leq 0,8$

2 класс – от 11 до 14 баллов – к нему относятся связанные стороны, имеющие существенные объемы операций или имеющие возможность влиять или принимать управленческие решения, которые могут носить оппортунистический характер.

3 класс – от 15 до 18 баллов – требуют особого внимания, так как зачастую данные связанные стороны не только имеют контроль над предприятием, но и операции превышают средний уровень операций с другими связанными сторонами.

Пример расчета баллов по связанной стороне представлен в таблице 18.

Мы можем наблюдать, что связанная сторона «1» требует особого внимания, так как при сравнении её операции со сторонами «2» и «3», находя-

щимися в пограничной зоне между 1 классом (наименьшая вероятность оппортунистических операций) и 2 классом (имеющие возможность совершать существенные оппортунистические операции).

В результате проведенного анализа видно, что изучение ряда связанных сторон необходимо проводить на более детальном – аналитическом уровне, что позволит ответить на вопрос о взаимоотношениях предприятия и конкретного лица.

Таблица 18

Бальная система выявления связанных сторон, нуждающихся в детальном изучении и анализе

Показатель	Сторона 1	Сторона 2	Сторона 3
1	2	3	4
k ₁ (доля в капитале)	2	2	2
k ₂ (участие в управлении)	3	2	2
k ₃ (доля денежного потока к доле прав голоса)	3	1	2
k ₄ (соотношение кредиторской и дебиторской задолженности)	3	3	3
k ₅ (величина понесенных расходов к выплаченным дивидендам)	2	1	1
k ₆ (соотношение суммы расходов по операциям конкретной связанной стороны и средней суммы расходов по операциям связанных сторон)	3	1	1
Итого баллов	16	10	11

Для этого необходимо обратиться к первоначальным учетным данным и сгруппировать информацию в удобной форме для её дальнейшего анализа. Поэтому заключительным этапом анализа операций связанных сторон, на наш взгляд, должен быть детальный анализ операций, совершенных связанными сторонами с целью представления информации о них.

3.3. Разработка методических положений анализа информации об операциях связанных сторон

В рамках проводимого экономического анализа по изучению операций связанных сторон и оказываемого ими влияния, как в целом, так и по заранее выделенной части связанных сторон, необходимо решить следующие задачи:

- осуществить поиск резервов повышения эффективности операций, совершенных связанными сторонами;
- выработать пути оптимизации транзакционных издержек, минимизации затрат в рамках совершенных операций связанных сторон, в том числе законодательных рисков;
- повысить прибыльность бизнеса, изучив влияние операций связанных сторон на показатели рентабельности, их целесообразность и эффективность.

Мы предлагаем для решения поставленной задачи по изучению связанных сторон воспользоваться разработанной автором формой отчета о связанных сторонах.

Особое внимание следует уделять вопросам управления и принятия решений по выводу денежных средств из бизнеса и привлечению средств за счет собственных источников финансирования. Такая неучтенная прибыль или скрытый капитал связанной стороны нуждается в обязательном контроле и анализе, так как могут представлять собой потенциальный отток денежных средств из бизнеса, резерв по снижению расходов или дополнительное привлечение необходимой ликвидности при её необходимости.

Поэтому при проведении анализа операций связанных сторон можно выделить 2 направления такого анализа (рисунок 13).

Анализ оппортунистических операций и операций связанных сторон в целом и сопоставление с данными отчета о финансовых результатах необходимо начинать с изучения следующих направлений:

1. Анализ показателей отчета о связанных сторонах, изучение размера оппортунистического дохода, соотношение экономических выгод со спра-

ведливой стоимостью оппортунистических операций позволят определить, насколько операции связаны с текущей предпринимательской деятельностью, а насколько нацелены на удовлетворение потребностей связанных сторон.

2. Изучение финансового результата и эффективности текущей предпринимательской деятельности с помощью показателей рентабельности с учетом оппортунистического дохода.

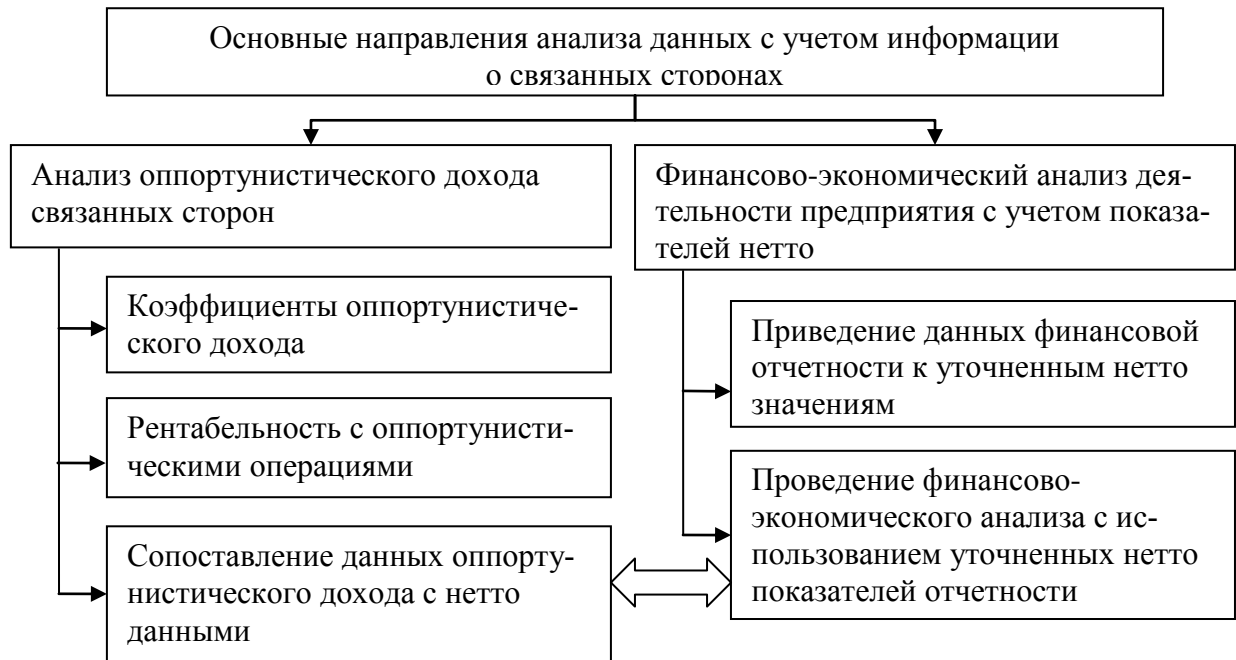


Рис.13. Особенности анализа экономических показателей отчетности о связанных сторонах МСБ

Сравнение таких экономических показателей связанных сторон, как справедливая стоимость, оппортунистический доход, экономически обоснованные расходы и номинальный размер понесенных расходов, можно провести по каждой существенной операции, группе однородных данных и в целом по связанной стороне.

Для изучения операций со связанными сторонами каждую операцию или группу операций можно проанализировать для изучения влияния на экономическую эффективность, эффективность получения оппортунистического дохода или достижения других целей и по итогам анализа сравнить с профессиональным суждением бухгалтера, отраженным в документальном виде.

Автором предлагается рассчитывать коэффициент эффективности получения оппортунистического дохода связанной стороной, базирующийся на справедливой стоимости данного факта хозяйственной жизни.

Справедливая стоимость – это сумма, на которую может быть обменен актив или произведен расчет по обязательству между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.

Мы предлагаем определять коэффициент эффективности получения оппортунистического дохода сопоставлением полученного оппортунистического дохода к справедливой стоимости (формула 2).

Данный коэффициент показывает, насколько операция по получению оппортунистического дохода финансово эффективна для связанной стороны при проведении оценки независимыми сторонами.

$$K_{cc} = \frac{\sum \text{полученного оппортунистического дохода}}{\sum \text{справедливой стоимости операции}}, \quad (2)$$

где K_{cc} – коэффициент эффективности получения прибыли.

Отрицательный коэффициент говорит о понесенных предприятием расходах по финансированию своего предприятия.

Коэффициент эффективности получения прибыли, равный «0», свидетельствует о том, что данная операция не была направлена на получение выгоды связанной стороной, а осуществлялась в ходе текущей деятельности предприятия.

Если K_{cc} меньше «1», то связанная сторона получила оппортунистический доход в абсолютном выражении меньше, если бы реализовало данный актив на рынке третьему лицу или использовало бы его в своей операционной деятельности. Снижение коэффициента показывает, что оппортунистический доход получен в ущерб возможному экономическому использованию данного актива или обязательства связанной стороной.

Если $K_{сс}$ больше «1», то предприятие не могло бы получить больше выгод от реализации и (или) использования актива, чем связанная сторона получила оппортунистического дохода.

Коэффициент изъятия оппортунистического дохода рассчитывается как отношение полученного оппортунистического дохода к номинальной величине операции (оборота, расхода) (формула 3) и отражает степень эффективности операции (группы операций) по изъятию оппортунистического дохода из бизнеса.

$$K_{н} = \frac{\sum \text{полученного оппортунистического дохода}}{\sum \text{номинального размера операций}}, \quad (3)$$

где $K_{н}$ – коэффициент изъятия прибыли.

Он показывает, насколько эффективно по каждой операции, группе операций или разделу отчета о связанных сторонах проводится изъятие (вложение) оппортунистического дохода (личных средств одного из лиц) из (в) предприятие. Коэффициент эффективности получения прибыли изменяется от «0» до «1».

Чем меньше коэффициент, тем операция по полученному оппортунистическому доходу менее эффективна по отношению к понесенным расходам предприятия.

Если $K_{н}$ равен «0» – операция проведена не с целью получения оппортунистического дохода, и имеет полное экономическое обоснование

При попадании $K_{н}$ в интервал – «0» < $K_{н}$ < «1» – чем выше коэффициент, тем больший размер дохода получен связанной стороной по сравнению с расходами на ее проведение. Т.е. этот коэффициент показывает долю полученных доходов к понесенным затратам на её финансирование.

Если $K_{н}$ равен «1» – расходы по операции получения оппортунистического дохода отсутствуют, а связанная сторона получила всю сумму по операции.

Коэффициент обоснованности операции рассчитывается путем соотношения суммы полученного оппортунистического дохода к экономически обоснованной сумме операции (формула 4) и отражает то, насколько операция или группа операций со связанными сторонами является необходимой в текущей деятельности организации.

$$K_{\text{эо}} = \frac{\sum \text{полученного оппортунистического дохода}}{\sum \text{экономически обоснованной операции}}, \quad (4)$$

где $K_{\text{эо}}$ – коэффициент обоснованности операции.

Коэффициент рассчитывается только по тем операциям предлагаемого отчета о связанных сторонах, сумма которых согласно профессиональному суждению бухгалтера отлична от «0», так как деление на ноль противоречит математическим законам.

Если сумма экономически обоснованных расходов предприятия равна «0», то операция проведена с целью получения оппортунистического дохода.

При попадании $K_{\text{эо}}$ в интервал – «0» < $K_{\text{эо}}$ < «1» – проведенная операция тем больше необходима бизнесу, чем больше значение коэффициента. Это возможно при совершении операции, частично используемой как для целей бизнеса, так и для связанной стороны в случае завышения суммы операции.

Если $K_{\text{эо}}$ равен «1» – операция проведена с целью выплаты связанной стороне за действительно необходимые товары, работы, услуги.

Пример расчета коэффициентов по операциям связанных сторон в целях анализа оппортунистического дохода как отдельной цели операций представлен в таблице 19.

Расчет данных коэффициентов на основании предложенной формы отчетности не должен заканчиваться простым пояснением относительно полученного оппортунистического дохода.

Таблица 19

Расчет коэффициентов по операциям со связанными сторонами

Наименование статьи	Характеристика статьи (вид, характер, условия, сроки)	Сумма остатков на начало отчетного периода	Сумма операций за отчет- ный период		Сумма остатков на конец отчет- ного перио- да	Справедливая стоимость операции	Оппортуни- стический доход свя- занной сто- роны	Экономиче- ски обосно- ванные рас- ходы пред- приятия	Ксс	Кн	Кэо
			Доход (ак- тивы)	Расход (пас- сивы)							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
I. Операции с активами и обязательствами											
Операции с внеоборотными активами											
Приобретение внеоборотных ак- тивов для связанной стороны	Приобретение фотоап- парата	0,00	0,00	107 020,00	0,00	107 020,00	107 020,00	0,00	1,00	1,00	X
Иные операции с внеоборотными активами	Ремонт объектов ОС, используемых связан- ной стороной	0,00	0,00	14 590,00	0,00	14 590,00	14 590,00	0,00	1,00	1,00	X
Налоговая выгода (обязательства)	Уменьшение налога по УСНО (15%)	0,00	18 241,50	0,00	0,00	18 241,50	0,00	0,00	0,00	0,00	X
Итого		0,00	18 241,50	121 610,00	0,00	121 610,00	121 610,00	0,00	1,00	1,18	X
Операции с оборотными активами											
Продажа товаров, работ, услуг связанной стороне	Оказание собственных услуг по себестоимости (наценка 30%)	0,00	127 144,00	127 144,00	0,00	165 287,20	38 143,20	0,00	0,23	X	X
	Оказание собств. услуг ниже себестоимости	0,00	15 800,00	15 823,00	0,00	20 569,90	4 769,90	0,00	0,23	207,39	X
	Безвозмездное оказание собственных услуг	0,00	0,00	15 823,00	0,00	20 569,90	15 800,00	0,00	0,77	1,00	X
	Безвозмездное оказание собственных услуг	0,00	0,00	8 920,00	0,00	11 596,00	8 920,00	0,00	0,77	1,00	X
Займы, авансы, выданные связан- ных сторон	Беспроцентный займ для покупки квартиры (ср. взвеш % ст. 11,9%)	0,00	0,00	700 000,00	700 000,00	623 641,67	700 000,00	0,00	1,12	1,00	X
Обесценение по операциям со связанными сторонами	Обесценение займа	0,00	0,00	76 358,33	0,00	76 358,33	0,00	76 358,33	0,00	0,00	0,00
Итого		0,00	142 944,00	944 068,33	700 000,00	918 023,00	767 633,10	76 358,33	0,84	0,96	10,05

ВЫА

Продолжение таблицы 19

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Операции по обязательствам											
Займы, авансы, полученные от связанных сторон	Займ полученный	0,00	0,00	29 570,00	29 570,00	29 570,00	-29 570,00	0,00	-1,00	-1,00	X
Авансы выданные	Задолженность по под-отчетным суммам	0,00	573 891,50	578 757,06	4 865,56	578 757,06	0,00	578 757,06	0,00	0,00	0,00
Финансовые обязательства по расчетам за связанную сторону	Приобретение товаров связанной стороне	0,00	0,00	1 650,00	1 650,00	1 650,00	1 650,00	0,00	1,00	1,00	X
Итого		0,00	573 891,50	609 977,06	36 085,56	609 977,06	-27 920,00	578 757,06			
II. Операции с капиталом											
Операции по движению капитала											
Увеличение стоимости предприятия	Нераспределенная прибыль	218352,00		1852374,00	2070726,00	2 070 726,00	0,00	0,00	0,00	0,00	X
Выплаты, основанные на акциях (в т. ч. НДФЛ)	Выплата дивидендов	0,00	0,00	863 243,98	0,00	863 243,98	797 403,34	863 243,98	0,92	0,92	0,92
Итого		218352,00	0,00	2715617,98	2070726,00	2 933 969,98	797 403,34	863 243,98	0,27	0,29	0,92
Безвозмездные операции											
Передача лицензий, НМА, ОС и т.д.	Пользование товарным знаком (1% от оборота)	0,00	0,00	0,00	0,00	53 854,03	0,00	53 854,03	0,00	X	0,00
Итого		0,00	0,00	0,00	0,00	53 854,03	0,00	53 854,03	0,00	X	0,00
III. Доходно-расходные операции											
Операции по вознаграждениям работникам, относящиеся к связанным сторонам		X				X					
Краткосрочные выплаты	Ежемесячная заработная плата	X	0,00	77 007,00	X	600 000,00	69 700,00	77 007,00	0,12	0,91	0,91
Налоговые, страховые и иные расходы по краткосрочным вознаграждениям	Уплата страховых взносов и НДФЛ	X	0,00	30 563,11	X	259 200,00	0,00	30 563,11	0,00	0,00	0,00
Итого			0,00	107 570,11	0,00	859 200,00	69 700,00	107 570,11	0,08	0,65	0,65
Доходы и расходы по связанным сторонам в ходе операционной деятельности											
Расходы, понесенные в нефинансовом виде	Страхование автомоб.	X	0,00	3 049,00	X	3 049,00	2 204,00	845,00	0,72	0,72	2,61
	Пользование автомоб.	X	0,00	29 854,52	X	29 854,52	29 854,52	29 854,52	1,00	1,00	1,00
Прочие понесенные расходы	Банковские услуги	X	0,00	120,00	X	120,00	0,00	120,00	0,00	0,00	0,00
Итого	X	X	0,00	248 163,75	X	1 751 423,52	171 458,52	245 959,75			

Важнейшим моментом становится изучение и сравнение данных коэффициентов относительно друг друга, что позволит определить значимость операции в направлении выгоды для бизнеса или связанной стороны (таблица 20).

На основе данных об оппортунистическом доходе, представленных в таблице 19, можно провести анализ рентабельности. Формулы для расчета данных показателей представлены в таблице 21.

На наш взгляд, после проведения анализа оппортунистического дохода и выявления операций, направленных на удовлетворение потребностей связанных сторон, целесообразно провести изучение нетто показателей, то есть без операций, направленных на получение оппортунистического дохода, воспользовавшись правилами очистки при составлении консолидированного отчета.

Целью анализа таких нетто-показателей является изучение состояния предприятия и формирование дальнейших планов по развитию бизнеса.

К таким целям в первую очередь необходимо отнести анализ конечного финансового нетто-результата предприятия без расходов на связанные стороны на этапе расчета чистой прибыли или убытка. Направление анализа, основанное на изучении полностью очищенной прибыли, преследует главной целью определение реальной величины прибыли бизнеса, ее рентабельности и запаса финансовой прочности с исчислением точки безубыточности.

Анализ на основе очищенных данных покажет минимально возможный уровень функционирования предприятия, после которого связанным сторонам необходимо принимать решения о целесообразности и правильности развития предприятия.

На данном направлении анализа необходимо уделять повышенное внимание вопросу определения порога неснижаемой величины вознаграждения связанной стороне, выплачиваемого за трудовую функцию.

Предлагаемая система пояснений и интерпретации результатов
коэффициентного анализа отчетности о связанных сторонах

	Ксс	Кн	Кэо	Пояснение
1.1	Ксс=1	Кн=1	Кэо	Операция проведена в пользу связанной стороны для получения оппортунистического дохода. Предприятие несет расходы, не получая экономических выгод.
1.2	Ксс=1	Кн=1	Кэо=1	Операция проведена в пользу связанной стороны, получившей всю сумму произведенных предприятием расходов. Предприятие несет расходы, получив при этом экономически обоснованные товары, работы, услуги по справедливой стоимости от связанной стороны.
1.3	Ксс=1	Кн=1	Кэо>1	Операция проведена в пользу связанной стороны. Предприятие несет расходы, получая при этом экономически обоснованные товары, работы, услуги по справедливой стоимости от связанной стороны.
1.4	Ксс=1	Кн=1	Кэо<1	Операция невозможна, так как экономически обоснованные расходы не могут одновременно быть больше и справедливой цены, и номинальных расходов.
2.1	Ксс<1	Кн	Кэо	Операция проведена в пользу связанной стороны в связи с продажей активов, которые были оплачены по себестоимости, а Ксс показывает долю полученного оппортунистического дохода к справедливой цене.
2.2	Ксс<1	Кн=1	Кэо	Операция проведена в пользу связанной стороны для получения оппортунистического дохода по цене ниже справедливой стоимости. Понесенные расходы = сумме оппортунистического дохода.
2.3	Ксс<1	Кн>1	Кэо	Операция проведена в пользу связанной стороны для получения оппортунистического дохода по цене ниже справедливой стоимости. Связанная сторона частично возместила расходы; чем > Кн, тем больше сумма возмещения.
2.4	Ксс<1	Кн<1	Кэо	Операция проведена в пользу связанной стороны для получения оппортунистического дохода по цене ниже справедливой стоимости. Понесенные расходы > суммы предпринимательской прибыли.
3.1	Ксс>1	Кн=1	Кэо	Операция проведена в пользу связанной стороны по стоимости, которая превышает справедливую цену.
3.2	Ксс<1	Кн<1	Кэо<1	Операция проведена в пользу связанной стороны. Предприятие несет расходы, получив при этом экономически обоснованные товары, работы, услуги по справедливой стоимости от связанной стороны.
3.3	Ксс=0	Кн=0	Кэо=0	Операция выполнена в рамках текущей финансово-хозяйственной деятельности.
3.4	Ксс=0	Кн	Кэо=0	Безвозмездная передача активов предприятию.
3.5	Ксс; Кн; Кэо < 0			Операция финансирования связанной стороной предприятия.

* Кэо – операция проведена с целью получения оппортунистического дохода и не имеет экономического обоснования для целей предприятия.

** Кн – безвозмездная операция, номинальный величина равна нулю.

Показатели рентабельности предпринимательской прибыли

Наименование показателя	Методика расчета	Формула для расчета	Обозначение
1	2	3	4
Рентабельность затрат	Отношение оппортунистического дохода по данным отчета о связанных сторонах к величине декапитализированных затрат за вычетом затрат по связанным сторонам, относимых на получение оппортунистического дохода	$R_3 = \frac{\Pi_{\Pi}}{З} * 100\%$	Π_{Π} – предпринимательская прибыль $З$ – величина декапитализированных затрат
Рентабельность активов	Отношение оппортунистического дохода по данным отчета о связанных сторонах к средней стоимости актива предприятия	$R_A = \frac{\Pi_{\Pi}}{A} * 100\%$	\bar{A} – средняя стоимость актива
Рентабельность собственного капитала	Отношение оппортунистического дохода по данным отчета о связанных сторонах к среднему значению доли в капитале организации	$R_{СК} = \frac{\Pi_{\Pi}}{СК_{д}} * 100\%$	$\overline{СК_{д}}$ – средний размер доли в капитале
Рентабельность продукции	Отношение оппортунистического дохода по данным отчета о связанных сторонах к величине выручки от реализации за вычетом выручки от связанных сторон	$R_{СК} = \frac{\Pi_{\Pi}}{B} * 100\%$	B – выручка от реализации

Стоимость оказанных услуг, выполненных работ, переданных активов, без которых невозможно ведение операционной деятельности, и используемых на регулярной основе, на основании профессионального суждения об их ценности следует включать в капитал и относить на активы или расходы. Это необходимо для исчисления реальных показателей финансово-экономического положения.

При определении суммы таких экономически обоснованных расходов бухгалтер должен исходить из запросов руководства, рыночных данных по вознаграждениям за аналогичные услуги, особенностей ведения бизнеса и собственного профессионального суждения. Информация по связанным сторонам, отражаемая в отчете о финансовом положении, требует корректировок для це-

лей проводимого финансово-экономического анализа в части влияния понесенных расходов или полученных доходов по данным операциям.

Суммы расходов по приобретению основных средств, товаров, материалов, услуг в пользу связанных лиц необходимо изъять из отчета о прибыли, а в случае их отражения в отчете о финансовом положении стоимость этих активов уменьшить на соответствующую величину, скорректировав запись суммой в капитале. Аналогично следует поступать с обязательствами по связанным сторонам, принимаемым предприятием в интересах связанной стороны.

Дивиденды, подлежащие выплате, необходимо подразделять в зависимости от получателя на связанные стороны, имеющие возможность извлекать оппортунистический доход другими способами и собственников, не имеющих таких возможностей.

Авансы необходимо выделять в случаях использования средств связанных сторон в личных нуждах. Аналогичные действия необходимы по займам выданным и полученным. Кроме этого, анализ операций по займам, авансам и дивидендам важно проводить в части движения денежных средств с целью недопущения недостатка ликвидности.

Влияние всех подобных операций, отраженных в бухгалтерском балансе, необходимо увязывать с данными иных отчетов.

Таким образом, анализ вариантов извлечения оппортунистического дохода в интересах связанных сторон и предприятия позволяет, с одной стороны, рассчитать фактически полученные выгоды от ведения дела, а с другой – очищение данных отчетности позволяет более реально видеть финансовое состояние предприятия.

Всё рассмотренное выше дает возможность повысить аналитичность и достоверность информации путем усиления роли бухгалтерского учета в управлении субъектом малого предпринимательства.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Действующая в настоящее время нормативно-правовая практика ведения учета и представления отчетности об операциях связанных сторон требует совершенствования в целях повышения качества формируемой информации. В ходе исследования нами были изучены операций со связанными сторонами в рамках построения системы учета на предприятиях малого, среднего и крупного бизнеса с применением международного опыта. Рассмотрены теоретические и практические аспекты учетно-аналитического обеспечения учета, формирования отчётности и последующего анализа совершенных операций связанных сторон.

По итогам выполненного диссертационного исследования можно обобщить основные положения, подвести итоги и сформулировать следующие выводы и результаты:

1. Проанализировано текущее состояние малого и среднего бизнеса в России и изучена его роль в экономике страны в сравнении со странами Евросоюза. В качестве статистической базы исследования использованы показатели количества, доли в общей величине хозяйствующих субъектов, среднесписочная численность, распределение по видам экономической деятельности и в целом по экономике, объем выручки и его структура, производительность труда в сравнении со странами Европы.

Автором выделены недостатки, присущие малому и среднему бизнесу как субъекту экономики, а также экономическая проблематика в условиях отсутствия роста экономики, санкций и ужесточения фискальной политики государства.

При изучении базовых принципов, требований и допущений бухгалтерского учета на малых предприятиях по национальным и международным нормам исследована возможность применения их отдельных частей российскими субъектами предпринимательства, несмотря на ряд проблем, носящих не только нормативно-правовой или экономический характер, но и информационный и

психологический характер, в том числе и минимальный опыт применения МСФО.

Для решения многих проблем необходим учет, который должен помочь менеджменту управлять бизнесом, а владельцам – оценить реальное финансовое состояние бизнеса и результаты его работы. Необходимость применения международного опыта, отдельных положений современных бухгалтерских стандартов - МСФО, а также специального стандарта - МСФО для МСБ поможет в развитии бизнеса, ведении учета и формировании отчетности.

Ключевая проблема заключена во взаимопроникновении российского бухгалтерского и налогового учета, что показал проведенный анализ требований законодательства и выявленные критические отличия, базирующиеся на разнонаправленных целях и задачах учета.

Другим узким местом является область конечных целей использования финансовой информации. В подавляющем большинстве случаев учетная система малого и среднего бизнеса направлена в основном на удовлетворение налоговых потребностей и менеджмента для управления организаций, а отчетность крупного бизнеса также используется контрагентами, инвесторами и финансовыми институтами.

Необходимо переосмысление вопроса, какая отчетность нужно малому и среднему бизнесу, в рамках этого автор полагает, что:

– чем больше размер бизнеса, тем большей может быть целесообразность декларирования доступа к капиталу, но для микро-, малого и даже среднего бизнеса это не является обязательным, что позволяет говорить о применении только отдельных и необходимых положений международных стандартов. Это не даст права заявлять о формировании отчетности по МСФО / МСФО для МСБ, но может значительно повысить достоверность и качество требуемой пользователям отчетности;

– бизнес создаётся как возможность заработать, что закладывает предпосылки для формирования отчета о финансовых результатах в тесной взаимосвя-

зи с операциями связанных сторон, среди которых особое внимание следует уделять таким лицам, как учредитель, управляющий, конечный бенефициар;

– пользователями отчетности является руководство, собственники и потенциальные инвесторы, вкладывающие не только капитал, но и труд, и желающие получать за него достойный доход. Это ставит вопрос о представлении в отчетности отдельной информации по видам получаемых доходов.

Не смотря на различие целей учета и формирования отчетности, одна из них не изменяется – это учет получения прибыли. На особенности её учета и представления в отчетности обращают внимание все заинтересованные пользователи, а особенно, менеджмент и собственники бизнеса. Именно поэтому изучение совершаемых операций со связанными сторонами, способными коренным образом изменить конечные результаты деятельности, необходимо начинать с выявления целей таких операций.

2. Изучение фактов хозяйственной жизни со связанными сторонами приводит к необходимости применения системы группировок по классификационным группам с точки зрения их экономического смысла.

Автором проведена критическая оценка известных классификаций по операциям связанных сторона и изучена их роль для целей операций связанных сторон, таких как: снижение затрат предприятия, текущие экономически обоснованные или внутригрупповые операции, достижение определенных информационных целей, операции в рамках налогового законодательства или операции по вводу-выводу активов.

Особое внимание уделено исследованиям с выделением проблем, связанных с изучением операций с прибылью или использованием ресурсов в личных (оппортунистических) целях связанными сторонами.

В результате автором предложены дополнительные классификации для отражения сущности совершаемых операций в рамках последующего ведения аналитического учета.

Их внедрение затруднено как сложностью оценки операций связанных сторон, необходимостью суждения, требующего квалифицированной оценки,

так и малой проработанностью нормативных актов и методических указаний по учету и последующему анализу таких операций. Для решения данной проблемы необходимо выработать четкую последовательность действий, которая должна учитывать все аспекты работы, начиная с момента изучения проблемы и заканчивая контролем за её исполнением.

3. Автором уточнено определение профессионального суждения. Под ним понимается обоснованное мнение бухгалтера, принятое в целях максимально достоверного отражения информации об объектах в системе бухгалтерского учета и отчетности, а также при подготовке аналитических сведений о существенных аспектах в условиях неопределенности и (или) несовершенства нормативной базы.

Для отражения в учете автором предложена схема формирования профессионального суждения по операциям связанных сторон, учитывающая особенности таких операций с использованием предлагаемых автором классификаций с выражением мнения в документально оформленном виде.

Наибольшей проблемой является определение круга лиц, являющихся связанными сторонами, особенно тех, которые не попадают под определение таковых в действующем законодательстве.

Особое внимание необходимо уделять выполнению требования полноты в части отражения всех операций и приоритета содержания над формой путем анализа совершаемой сделки и её результатов. В последующем, профессиональное суждение должно быть подвергнуто верификации в момент формирования отчета об операциях со связанными сторонами. Данная двухэтапная оценка операций позволяет проверять изначально принятое решение и при необходимости корректировать его. Результатом профессионального суждения является оформление в документальном виде и отражение факта хозяйственной жизни в учете.

Отражение операций в учете с выделением операций о связанных сторонах и процедуры, направленные на типизацию таких операций, должны быть

описаны в рамках учетной политики предприятия для минимизации влияния профессионального суждения.

4. Для полноценного отражения факта хозяйственной жизни на базе профессионального суждения в учетной политике предложено модифицировать учетно-аналитическое обеспечение рабочего плана счетов организации с дополнением синтетических и аналитических счетов, используемых для отражения операций связанных сторон.

Количество и название синтетических счетов может быть любым, и утверждается организацией самостоятельно, а сами счета могут использоваться не только для отражения связанных сторон. Но в случае совершения факта хозяйственной жизни со связанной стороной используется многоуровневая система аналитических счетов с отражением профессионального суждения и оценкой по справедливой (рыночной) стоимости.

Предлагаемая модификация базируется на дифференциации целей операций связанных сторон, то есть определении экономической сущности операции.

Автором предложено классифицировать оппортунистические операции по видам получаемых доходов: вмененные доходы - выплаты за трудовую деятельность, пользование активами и т.д., соответствующие рыночным ценам; остаточные доходы – получаемые в виде дивидендов или иным образом распределяемая прибыль в соответствии с договоренностями сторон; и доход от использования активов предприятия в личных целях без/с согласования с другими владельцами предприятия.

В случае отсутствия оппортунистического характера совершаемых операций они подразделяются по характеру на имеющие текущую или стратегическую целесообразность, а их отсутствие говорит о туннельной операции, нуждающейся в детальном анализе.

Помимо построения вышеописанной двухуровневой аналитической системы учета, предлагается использовать еще две авторские отдельные классификационные группы: по возвратности активов, обязательств или других элементов при совершении операций связанных сторон; по сложности – единичная

или пакетная сделка со связанной стороной.

Отдельным аналитическим уровнем операции связанных сторон является обязательная классификация по элементам – активы, обязательства, доходы, расходы и капитал, что существенно облегчит работу в части подготовки последующих отчетов.

В результате применения разработанной учетно-аналитической системы отражения операций связанных сторон будет собрана информация, поддающаяся обработке, группировке и последующему анализу в рамках поставленных заинтересованными пользователями таких задач, как:

- оценка эффективности текущей деятельности предприятия по операциям связанных сторон по отдельным элементам отчетности;
- оценка внутригрупповых операций, направленная на поддержание деятельности отдельных субъектов группы;
- оценка операций, потенциально интересующих налоговую службу между взаимозависимыми лицами для последующей защиты таких сделок;
- оценка эффективности используемых ресурсов связанных сторон как со стороны предприятия, так и со связанной стороны;
- мониторинг и оценка операций, носящих оппортунистический характер, в целях повышения доверия и минимизации потенциального конфликта между заинтересованными сторонами, а также решения других задач.

В то же время авторская система отражения информации носит субъективный характер, что ставит вопрос о разработке методики анализа по выявлению наиболее важных участков во всем комплексе организации операций со связанными сторонами.

5. Разработана система ранжирования операций связанных сторон на основе предложенного автором расчета рейтингового показателя совершенных операций связанными сторонами, базирующийся на оценке доли в капитале, выплачиваемых дивидендах, контроле предприятия, денежном потоке, соотношении видов задолженностей и величине участия в сделках.

По результатам анализа будут выделены те связанные стороны, которые оказывают наибольшее влияние на показатели отчетности, или их операции являются потенциально оппортунистическими.

Данный анализ может базироваться как на предлагаемой автором методике учета операций на аналитических счетах, так и без её применения, используя номинальные данные о таких операциях.

По выявлении связанных сторон, оказывающих наибольшее влияние, их изучение необходимо проводить на более детальном – аналитическом уровне, что позволит ответить на вопрос о взаимоотношениях предприятия и конкретного лица. Поэтому следующим этапом анализа операций связанных сторон, является группировка информации о лицах, требующих внимания и контроля.

6. Предложены формы внутренней отчетности для составления и предоставления информации. Экономический эффект от совершения операций со связанными сторонами состоит как в завышении, так и в занижении активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, в признании финансового результата по итогам деятельности. Это приводит к ситуации, когда отражение финансового результата по стандартным правилам носит теоретический характер.

Предлагаемая форма отчетности по операциям связанных сторон выделяет информацию об операциях связанных сторон в отдельную отчетность по каждой стороне, группам или в целом по предприятию для детального изучения всего комплекса связей.

Авторская позиция заключается в необходимости помимо данных, устанавливаемых законодательно, дополнить отчет графами: справедливая стоимость, полученный оппортунистический доход, экономическая обоснованность по каждой операции в рамках хозяйственной деятельности.

Вне зависимости от раздела раскрытия информации, ее объемов в суммарном и натуральном выражении каждая операция из формируемого перечня должна быть пересчитана по правилам оценки по справедливой стоимости в соответствии с теми данными, которыми владеет бухгалтер по таким операциям, даже, если оценка по справедливой стоимости не предусмотрена требова-

ниями учета и формирования отчетности. Это позволит при расчете оппортунистического дохода точнее определить реально достигнутый результат по каждой операции или группе операций связанной стороны.

Важным моментом при определении оппортунизма является двоякость целей операции – оппортунистические или экономически обоснованные, что обуславливает важность профессионального суждения в момент определения сущности операции. Размер оппортунистического дохода, указываемый в отчетности, принимается равным фактически полученным денежным средствам, фактическим затратам при получении нефинансовых активов или взятии организацией на себя обязательств.

Экономическая обоснованность операций по активам, обязательствам, доходам, расходам и капиталу, проведенных предприятием, должна в отношении связанных сторон определяться исходя из хозяйственной деятельности предприятия, направленной на получение экономических выгод в будущем, и является расчетной величиной, в основе которой лежит профессиональное суждение бухгалтера по каждой операции со связанной стороной.

7. На основе предложенной формы отчетности автором разработаны методические положения анализа экономической целесообразности и эффективности операций связанных сторон, основанные на сравнении авторских коэффициентов эффективности получения дохода, изъятия дохода и обоснованности операции, для их дальнейшей интерпретации и оценки эффективности совершаемых операций связанной стороной.

Данный коэффициентный метод анализа операций связанных сторон, основывается на сопоставлении данных о полученных оппортунистических доходах со справедливой стоимостью, экономически обоснованными расходами и номинальным размером операций.

Рассматриваемые коэффициенты при изучении их взаимосвязей позволяют сделать выводы о назначении каждой конкретной операции. Изучение и сравнение данных коэффициентов относительно друг друга, позволит опреде-

лить значимость операции в направлении хозяйственной выгоды для бизнеса или связанной стороны.

Таким образом, комплекс теоретических и практических рекомендаций, предлагаемых автором, позволяет вести детальный учет операций связанных сторон путем классификации их конечных целей, анализировать их эффективность и рассчитать фактическую величину получаемых доходов от ведения дела по каждой связанной стороне, а с другой стороны, расчет нетто-показателей отчетности позволяет рассчитать финансовые показатели предприятия без совершенных оппортунистических операций, что повысит достоверность информации и усилит роль бухгалтерского учета в управлении субъектом предпринимательства.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативные акты

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации : Федеральный закон от 30 ноября 1994 г. № 52-ФЗ : (с изм. и доп.) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения 13.05.2012).

2. Концепция подготовки и составления финансовой отчетности по международным стандартам / Совет по МСФО. – URL : <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Conceptual-Framework-Summary.aspx> (дата обращения 02.06.2012).

3. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу к началу 2010 года : приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508/ (дата обращения 05.12.2012).

4. Налоговый кодекс Российской Федерации : Федеральный закон № 146-ФЗ от 31 июля 1998 г : (с изм. и доп.) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения 09.05.2013).

5. О бухгалтерском учете : Федеральный Закон № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. : (с изм. и доп.) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12441/ (дата обращения 17.09.2012).

6. О бухгалтерском учете : Федеральный Закон № 402-ФЗ от 06 декабря 2011 г. : (с изм. и доп.) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 17.09.2012).

7. О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках : закон РСФСР от 22.03.1991 г. № 948-1: (с изм. и доп.) // Спра-

вочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_51/ (дата обращения 27.04.2015).

8. О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон № 208-ФЗ от 27 июля 2010 г. : (с изм. и доп.) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/ (дата обращения 18.09.2012).

9. План счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности и инструкция по его применению : утв. Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н. : (с изм. и доп.) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения 07.08.2016).

10. Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации : Постановление Правительства РФ № 107 от 25 февраля 2011 г. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111243/ (дата обращения 05.12.2012).

11. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/1999) : утв. Приказом Минфина РФ № 43н от 06 июля 1999 г. : (с изм. и доп.) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/ (дата обращения 07.08.2016).

12. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) : утв. Приказом Минфина РФ № 106 от 06 ноября 2008 г. : (с изм. и доп.) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/ (дата обращения 05.12.2013).

13. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/1994) : утв. Приказом Минфина РФ № 100 от 28 июля 1994 г. : (с изм. и доп.) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL :

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_4192/ (дата обращения 05.12.2013).

14. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/1998) : утв. Приказом Минфина РФ № 60н от 9 декабря 1998 г. : (с изм. и доп.) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21509/9065ff861e768d862a464978ed7ba75e4e8e853a/ (дата обращения 05.12.2013).

15. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 11 «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) : утв. Приказом Минфина РФ № 48н от 29 апреля 2008 г. (с изм. и доп.) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_77344/64e2662ee000644c6ba4019f86314d5c6fdfdf4f/ (дата обращения 17.12.2016).

16. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности : Постановление Правительства РФ от 06 марта 1998 № 283 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18125/ (дата обращения 05.12.2013).

17. Раскрытие информации о связанных сторонах: международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 24 утв. Приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н : (с изм. и доп.) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=193539&rnd=C728C278DB0AE1C93AA2B2ECBFD31663#05098590256916804> (дата обращения 25.04.2014).

18. Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies IAS 8 (1993). – URL: <https://ru.scribd.com/document/27173186/IAS-8-Net-Profit-or-Loss-for-the-Period-Fundamental-Errors-and-Changes-in-Accounting-Policies> (дата обращения 17.12.2018).

19. Sarbanes - Oxley Act of 2002 public law 107–204 – july 30, 2002 / Конгресс США – URL: <https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf> (дата обращения: 23.03.2017).

Книги, учебники, учебные пособия и монографии

20. Борзова А. С. Бухгалтерское обеспечение управления расчетами между связанными сторонами в нефтяных холдингах : автореф. дис. ... канд. экономических наук / А. С. Борзова. – Нижневартовск, 2006. – 24 с.

21. Горлова Н.А. Консолидированная отчетность и учетное обеспечение интегрированных формирований АПК : дис... канд. экон. наук / Н.А. Горлова – Воронеж, 2004. – 264 с.

22. Каспина Р. Г. Практическое применение международных стандартов финансовой отчетности в России / Р.Г. Каспина – Москва : Бухгалтерский учет. – 2006. – 204 с.

23. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Н. П. Кондраков. – 4-е изд. перераб. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2004. – 592 с.

24. Красноперова О.А. Учетная политика организаций на 2010 год. / О.А. Красноперова. – Москва : ГроссМедиа, РОСБУХ, 2010. – 424 с.

25. Лапуста М. Г. Малое предпринимательство / М.Г. Лапуста, Ю.Л. Старостин. – Москва : Инфра, 1998. – 220 с.

26. Международные стандарты финансовой отчетности 2010: издание на русском языке. – Москва : Аскери-АССА, 2010. – 984 с.

27. Найт Ф. Х. Риск, неопределенность и прибыль. / Ф. Х. Найт; Под ред. М. Я. Каждана; пер. с англ. – Москва : Издат. «ДЕЛО» 2003. – 360 с.

28. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; под ред. Я.В. Соколова. – пер. с англ. – 2-е изд. – Москва : Финансы и статистика, 1994. – 496 с.

29. Нихаев С. В. Моделирование формирования и изменения учетной политики: дис. ... канд. экон. наук / С. В. Нихаев – Новосибирск : 2004. – 255 с.

30. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2006. – 460 с.

31. Рожнова О.В. Финансовый учет. Теоретические основы. Методологический аппарат / О.В. Рожнова. – Москва : Экзамен, 2001. – 320 с.

32. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: учебное пособие / Я.В. Соколов. – Москва : ЮНИТИ, 1996. – с. 638.

33. Умрихин С.А. Международные стандарты финансовой отчетности: российская практика применения / С.А. Умрихин, Ю.В. Ильина. – Москва : ГроссМедиа: РОСБУХ, 2007. – 432 с.

34. Шумпетер Й.А. Теория экономического развития / Й.А. Шумпетер. – Москва : Прогресс, 1982. – 401 с.

35. Berle A., Means G. The Modern Corporation and Private Property. // N. Y.: Macmillan, 1932. – pp. 113-114.

36. Coase R. The Nature of the Firm // *Economica*, 1937.

37. Franks J., Mayer C.. Corporate Control: A Comparison of Insider and Outsider Systems. // London Business School, Institute of Finance and Accounting. – Working Paper, 1994.

Статьи в научных, периодических и научно-практических журналах

38. Безбородова Т. И. Раскрытие существенной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности / Т. И. Безбородова // *Международный бухгалтерский учет*. – 2011. – № 26 – С. 8-13.

39. Богданова Н. В. Изюминка профессионального суждения / Н. В. Богданова // *Бухгалтерия и банки*. - 2005. - № 3. - С. 18-21.

40. Бурлакова О. В. О связанных сторонах и методике их учета / О. В. Бурлакова, О.И. Житинская // *Международный бухгалтерский учет*. – 2013. – № 45. – С. 2-11.

41. Волков Д. Л., Управление прибылью в деятельности компании: теоретические подходы и эмпирические исследования. / Д. Л. Волков, Е. Д. Никулин // *Вестник С.-Петербур. ун-та. Сер. Менеджмент*. 2013. вып. 3. стр. 10. – URL:

<http://cyberleninka.ru/article/n/upravlenie-pribylyu-v-deyatelnosti-kompanii-teoreticheskie-podhody-i-empiricheskie-issledovaniya-1> (дата обращения: 19.01.2017).

42. Газизова А. Р. О применении счетов управленческого учета по внутрихозяйственным расчетам инновационной деятельности в вертикально интегрированных структурах / А. Р. Газизова // Международный бухгалтерский учет. – 2010 г. – № 8. – С. 21-28.

43. Генералова Н. В. Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО / Н. В. Генералова // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 23. – С. 54-61.

44. Губайдуллина А. Р. Профессиональное суждение бухгалтера при формировании информации об активах разведки и оценки полезных ископаемых / А. Р. Губайдуллина // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 5. – С. 14-19.

45. Лианский М. Е. Профессиональное суждение и бухгалтерская отчетность организации / М. Е. Лианский, Е. В. Лимошина // Бухгалтерский учет. – 2006 г. – № 24. – С. 71-72.

46. Мазо М.А. Конфликт интересов в акционерном обществе: понятие, виды, гражданско-правовые конструкции регулирования / М.А. Мазо // Российский юридический журнал. – 2014. – № 2. – С. 120-130.

47. Николаева С.А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета / С.А. Николаева // Бухгалтерский учет. – 2000. - № 12. – С. 50-55.

48. Панков С. В. Профессиональное суждение бухгалтера и аудитора: сходства и различия / С. В. Панков, Е. В. Саталкина // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 21. – С.10-15.

49. Пятов М. Л. Профессиональное суждение в современной практике учета / М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 24. – С. 51-55.

50. Рассказова-Николаева С. А. Обучение профессиональному суждению / С. А. Рассказова-Николаева // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 17. – С. 44-50.

51. Резцова М. А. Проблемы выявления и раскрытия информации о связанных сторонах. / М. А. Резцова // Журнал Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. – 2010 г. – № 20. – С. 364-368

52. Слободняк И. А. Использование профессионального суждения при формировании учетно-аналитической информации о доходах организации для бухгалтерской управленческой отчетности / И. А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 27. – С. 31-41

53. Соколов Я. В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века. / Я. В. Соколов, Т. О. Тереньтьева // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 1. – С. 53-57.

54. Сухарев И. Р. Значение введения МСФО в России / И. Р. Сухарев // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 3. – С. 8-13.

55. Сухарев И. Р. Препятствия в законодательстве Российской Федерации для создания нормативной базы применения МСФО при составлении отчетности российскими организациями / И. Р. Сухарев, О. А. Сухарева // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – №№ 1-12.

56. Трофимова Л. Б. Основы построения учетной политики в соответствии с МСФО / Л. Б. Трофимова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 12. – С. 24-27.

57. Уильямсон О. И. Поведенческие предпосылки современного экономического анализа // THESIS. – 1993. – Вып. 3. – С. 39-49. – URL: https://igiti.hse.ru/data/001/314/1234/3_1_3Willi.pdf (дата обращения 09.12.2018).

58. Чая В. Т. Концептуальные основы адаптации МСФО в России / В. Т. Чая // МСФО и МСА в кредитной организации. – 2007. – № 4. – С. 22-27.

59. Чая В. Т. Учетная политика телекоммуникационной компании как ключевой элемент процесса формирования финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами / В. Т. Чая, Л. А. Дроздова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 7. – С. 24-31.

60. Шешукова Т. Г. Отдельные аспекты формирования учетной политики по МСФО / Т. Г. Шешукова, О. А. Воробьева // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 5. – С. 16-28.

61. Шмакова О. В. Подход к составлению учетной политики организации по правилам МСФО / О. В. Шмакова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 11. – С. 15-19.

62. Шнайдер О. В. Особенности счета 79 «внутрихозяйственные расчеты» в бухгалтерском учете предприятия. / О. В. Шнайдер, И. В. Усольцева, К. В. Астаева // Вестник САМГУПС. – № 4 (34). – 2016 г. – С. 139-142.

63. Ясменко Г. Н. Актуальные вопросы формирования отчета о прибылях и убытках / Г. Н. Ясменко, Е. А. Касьяненко // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 5. – С. 25-27.

64. Alberto de Miguel, Julio Pindado and Chabela de la Torre. How do Entrenchment and Expropriation Phenomena Affect Control Mechanisms. – URL: doi: 10.1111/j.1467-8683.2005.00445.x (дата обращения 17.12.2016).

65. Ali Alp, Saim Ustundag. Financial reporting transformation: The experience of Turkey. // Critical Perspectives on Accounting. – 2009. – no. 20 (5). – pp. 680–699.

66. Berkman H., Cole R.A., Fu L.J. Expropriation through loan guarantees to related parties: evidence from China J. Bank. Financ., 33 (2009), pp. 141–156. – URL: doi:10.1016/j.jbankfin.2007.11.001 (дата обращения 21.12.2016)

67. Bohušová H., Svoboda P. What does the implementation of IFRS for SMEs bring for agricultural enterprises? / Acta universitatis agriculturae et silviculturae mendelianae brunensis. Volume LIX. – 2011. – no 7. – pp. 81-90. – URL: https://acta.mendelu.cz/media/pdf/actaun_2011059070081.pdf (дата обращения 25.11.2016).

68. Chand P., Patel C., Patel A. Interpretation and application of “new” and “complex” international financial reporting standards in Fiji: Implications for convergence of accounting standards. // Advances in Accounting. – 2010. – no. 26(2). – pp. 280–289.

69. Cheung, Yan-Leung, Rau, P. Raghavendra, Stouraitis, Aris. / Tunneling, propping, and expropriation: evidence from connected party transactions in Hong Kong. // *Journal of Financial Economics*. 2006 – no 82. – 343–386. – URL: doi:10.1016/j.jfineco.2004.08.012 (дата обращения 01.12.2016).

70. Dinuja Perera, Parmod Chand. Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES) / *Advances in Accounting Incorporating Advances in International Accounting* – URL: <http://novintarjome.com/wp-content/uploads/2015/06/Issues-in-the-adoption-of-international-financial-reporting.pdf> (дата доступа 27.12.2016).

71. Evans L., Gebhardt G., Hoogendoorn M., Marton J., Pietra R. D., Mora, A., et al. Problems and opportunities of an international financial reporting standard for small and medium-sized entities: The EAA FRSC's comment on the IASB's discussion paper. // *Accounting in Europe*. – 2005. – no 2(1). – pp. 23–45.

72. Faccio M., Lang L., Young L. Dividends and Expropriation // *American Economic Review*. – 2001. – Vol. 91. – pp. 54-78.

73. Fang Lou, Jiwei Wang, Hongqi Yua. Causes and consequences of corporate asset exchanges by listed companies in China. // *Int. Rev. Econ. Financ.* – 2014. – no 31. – pp. 207-217. – URL: doi:10.1016/j.iref.2014.02.004 (дата обращения 14.12.2016).

74. Friedman E., Johnson S., Mitton T.. Propping and tunneling. // *J. Comp. Econ.* – 2003 – no 31 – pp. 732–750. – URL: doi:10.1016/j.jce.2003.08. 004 (дата обращения 11.12.2016).

75. Gordon E., Henry E., Palia D. Related party transactions, associations with corporate governance and firm value. // Working paper. Rutgers Business School. – 2004 – URL: <http://www.oecd.org/daf/ca/50089215.pdf> (дата обращения 14.12.2016).

76. Gramlich J. D. G., Limpaphayom P., Rhee S. G. Taxes, keiretsu affiliation, and income shifting. / *Journal of Accounting & Economics*. – 2004. –no 37(2). – 203–228. – URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/85904/1/02114.pdf> (дата обращения 17.12.2016)

77. Healy, P. M., & Wahlen, J. M. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. // *Accounting Horizons*. – 1999. – no 13(4). – URL: doi.:10.2308/acch.1999.13.4.365 (дата обращения 15.12.2016).

78. Helen Samujh, S. Susela Devi. Implementing IFRS for SME's: challenges for developing economies. // *International Journal of Management and Sustainability*. – 2015. – no 4(3). – pp. 39-59. – URL: [http://www.pakinsight.com/pdf-files/bus/11/386-IJMS-2015-4\(3\)-39-59.pdf](http://www.pakinsight.com/pdf-files/bus/11/386-IJMS-2015-4(3)-39-59.pdf) (дата обращения 07.12.2016)

79. Hyun-HanShina. Young S.Parkb. Financing constraints and internal capital markets: Evidence from Korean chaebols. / *Journal of Corporate Finance*. –1999. – Volume 5. – Issue 2. – pp. 169-191. – URL: doi.:10.1016/S0929-1199(99)00002-4 (дата обращения 29.11.2016).

80. Joh, S. W. Corporate governance and firm profitability: evidence from Korea before the economic crisis. // *Journal of Financial Economics*. – 2003. – no 68. – pp. 287-322. – URL: DOI:10.1016/S0304-405X(03)00068-0 (дата обращения 13.12.2016).

81. Johnson, Simon, Rafael La Porta, Florencio Lopez-de-Silanes, and Andrei Shleifer. Tunneling. // *American Economic Review*. – 2000. – no 90(2). – pp. 22-27. – URL: DOI: 10.1257/aer.90.2.22 (дата обращения 01.12.2016).

82. Kim J., C. Yi. Ownership structure, business group affiliation, listing status and earnings management: evidence from Korea. // *Contemporary Accounting Research*. – 2006. – no 23 (2). – pp. 427-464. – URL: DOI: 10.1506/7T5B-72FV-MHJV-E697 (дата обращения 27.12.2016)

83. Kohlbeck M., Mayhew B.W. Valuation of firms that disclose related party transactions. // *Account. Public Policy*. – 2010. – no 29. – pp. 115-137. – URL: doi:10.1016/j.jaccpubpol.2009.10.006 (дата обращения 03.12.2016).

84. La Porta R., Lopez-de-Silanes F., Shleifer A., Vishny R.W. Law and finance. // *Journal of Political Economy* – 1998. – no 106. – pp. 1113–1155.

85. Lehte Alver, Jaan Alver, Liis Talpas. Implementation of IFRSs and IFRS for SMEs: the case of Estonia. // *Tallinn University of Technology Accounting and*

Management Information Systems. – 2014. – Vol. 13. – no. 2. – pp. 236–258. – URL: http://www.cig.ase.ro/revista_cig/Fisiere/13_2_3.pdf (дата обращения 26.12.2016).

86. Leuz C., Nanda D., Wysocki P. D. Earnings management and investor protection: An international comparison. // *Journal of Financial Economics*. – 2003. – no 69. – pp. 506-507. – URL: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.461.2862&rep=rep1&type=pdf> (дата обращения 24.12.2016).

87. Lins, K. V.. Equity ownership and firm value in emerging markets. // *Journal of Financial and Quantitative Analysis*. – 2003. – no 38(1). – pp. 159–184. – URL: https://www.wiwi.uni-muenster.de/iw/downloads/Im%20Seminar/ss06/Litss06/T8/8_Equity%20Ownership%20and%20Firm%20Value%20in%20Emerging%20Markets.pdf (дата обращения 12.12.2016).

88. Ming Jian, T. J. Wong. Propping through related party transactions. // *Rev Account Stud*. – 2010. – pp. 70-105. – URL: DOI 10.1007/s11142-008-9081-4 (дата обращения 01.12.2016).

89. Minjung Kang, Ho-Young Lee, Myung-Gun Lee, Jong Chool Park. The Association between Related-Party Transactions and Control-Ownership Wedge: Evidence from Korea. – URL: doi: 10.1016/j.pacfin.2014.04.006 (дата обращения 02.12.2016).

90. Mir M.Z., A.S. Rahaman. The adoption of international accounting standards in Bangladesh: An exploration of rationale and process. // *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. – 2005. – no 18 (6). – pp. 816-841. – URL: http://b_sundari.staff.gunadarma.ac.id/Downloads/files/29752/JURNAL-9.pdf (дата обращения 19.11.2016).

91. Muwanika Philip, Anok Patrick, Kaggwa Dennis S et al. Assessing the challenges of adopting IFRS by SME's in Uganda. – URL: <https://ru.scribd.com/doc/58438353/Assessing-the-Challenges-of-SMEs-in-Adopting-IFRS-in-Uganda> (дата обращения 11.11.2016).

92. Owolabi Folashade, Onyinye Oyeoka Ifeoma. International financial reporting standards (IFRS) for sme's adoption process in Nigeria. // *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*. – 2014. – no.4. – pp. 33-38. – URL:

<http://www.eajournals.org/wp-content/uploads/International-Financial-Reporting-Standards-IFRS-For-SMEs-Adoption-Process-in-Nigeria.pdf> (дата обращения 24.11.2016).

93. Peng W. N. Q, Wei K. C. J, Yang Z. S. Tunneling or propping: evidence from connected transactions in China J. // *Corp. Financ.* – 2011. – no 17. pp. 306–325. – URL:doi.:10.1016/j.jcorpfin.2010.08.002 (дата обращения 29.11.2016).

94. Proposal for a directive of European parliament and of the council the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings. / Brussels: European Commission. 25.10.2011 – URL: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0658:FIN:EN:PDF> (дата обращения 11.11.2016)

95. Ratna Candra Sari. Current asset tunneling through related party transaction: empirical evidence in Indonesia. / Universitas Negeri Yogyakarta. – URL: <http://staff.uny.ac.id/sites/default/files/penelitian/Dr.%20Ratna%20Candra%20Sari,%20SE.,%20M.Si,%20Akt/CWIJ%20UKM%20Malaysia%20Cash%20Flow%20Tunneling%20Through%20Related%20Party%20in%20Indonesia.pdf> (дата обращения 08.12.2016).

96. Ricardo Julio Rodil. Implementing IFRS for SMEs - Lessons from Brazil. / URL: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/business-reporting/discussion/implementing-ifrs-smes-lessons-brazil> (дата обращения 08.12.2016).

97. Santiago-Castro M., Brown C. J. Ownership Structure and Minority Rights: A Latin American View. // *Journal of Economics and Business.* – 2007. – no 59. – pp. 430–442. – URL: DOI: 10.1080/09603107.2012.697119 (дата обращения 07.12.2016).

98. Syed Asad Ali. Accounting and financial reporting needs of SMEs. Deloitte UNCTAD-ISAR and IFRS Foundation joint workshop. IFRS for SMEs Adoption & implementation in Asia. – URL: http://unctad.org/meetings/en/Presentation/ciisar30_WS1_SAAShah_en.pdf.

99. Tarun Khanna, Yishay Yafeh. Business Groups and Risk Sharing around the World. // *The Journal of Business*. – 2005. – Vol. 78, – no. 1. – pp. 301-340. – URL: <http://dx.doi.org/10.1086/426527> (дата обращения 11.12.2016).

100. Teoh S. H., Welch I., Wong T. J. Earnings management and the long-run market performance of initial public offerings. // *Journal of Finance*. – 1998. – no 53(6). – pp. 1935–1974 – URL: <https://deepblue.lib.umich.edu/bitstream/handle/2027.42/95683/0022-1082.00079.pdf?sequence=1> (дата обращения 17.11.2016).

101. Williamson Oliver. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. // *Journal of Law and Economics*. – 1979. – Vol. 22. – no. 2. (Oct.). – pp. 233-261.

102. Yan-Leung Cheung, Lihua Jing, Tong Lu, P. Raghavendra Rau, Aris Stouraitis. Tunneling and propping up: An analysis of related party transactions by Chinese listed companies. // *Pacific-Basin Finance Journal*. – 2009. – № 17. – pp. 372-393. – URL: [doi:10.1016/j.pacfin.2008.10.001](https://doi.org/10.1016/j.pacfin.2008.10.001) (дата обращения 21.12.2016)

Интернет-ресурсы

103. Бикина Ю. МСФО для малых и средних предприятий. – URL: <http://www.klerk.ru/buh/articles/164153/> (дата обращения: 13.10.2017).

104. Васильченко Л. План счетов: рекомендации по разработке. – URL: <http://msfo-practice.ru/article.aspx?aid=284957> (дата обращения: 11.02.2017).

105. Евланова Е. План счетов: рекомендации по разработке. / Е. Евланова // – URL: <http://msfo-practice.ru/article.aspx?aid=284957> (дата обращения: 28.12.2016).

106. Ковалев В.В., Роль МСФО в управлении финансами организаций / Ковалев В.В. // – URL: http://www.elitarium.ru/2006/11/24/rol_msfo_v_upravlenii_finansami_organizacijj.html (дата обращения: 28.12.2016).

107. Консультационный проект международных основ интегрированной отчетности. – URL: <http://www.theiirc.org/consultationdraft> 2013 (дата обращения: 17.09.2018).

108. Консультационный проект международных основ интегрированной отчетности. – URL: [http://www.theiirc.org/consultation draft2013](http://www.theiirc.org/consultationdraft2013) (дата обращения 17.06.2018).

109. Кутер М.И., Проблемы формирования учетной политики в условиях перехода к международным стандартам финансовой отчетности / М.И. Кутер, Д.В. Луговской, Н.Ф. Таранец // Внедрение МСФО в кредитной организации. – 2005 – № 1. – URL: [https://bankir.ru/publikacii/20050322 /problemi-formirovaniya-uchetnoi-politiki-v-usloviyah-perehoda-k-mejdynarodnim-standartam-finansovoi-otchetnosti-1362752](https://bankir.ru/publikacii/20050322/problemi-formirovaniya-uchetnoi-politiki-v-usloviyah-perehoda-k-mejdynarodnim-standartam-finansovoi-otchetnosti-1362752) (дата обращения: 28.12.2016).

110. Лоцманова Е. Перспективы развития МСБ. / Е. Лоцманова // –URL: <http://www.serptpp.ru/services/2012-09-06-04-31-18/item/1481-перспективы-развития-мсб> (дата обращения: 30.08.2013).

111. Малое и среднее предпринимательство в России. / Госкомстат. – URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statisticspublications/catalog/doc_1139841601359 (дата обращения 09.12.2016).

112. Малый бизнес и государственная поддержка сектора: Информационно-аналитический доклад национального института системных исследований проблем предпринимательства. // НИСИПП – 2010 г. – URL: http://www.nisse.ru/business/article/article_1560.html (дата обращения: 05.09.2011).

113. Международный стандарт финансовой отчетности для предприятий малого и среднего бизнеса: Совет по международным стандартам финансовой отчетности. – URL: [http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/ru/ RUSMEsStandard.pdf](http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/ru/RUSMEsStandard.pdf) (дата обращения: 21.03.2013).

114. МСФО в кармане 2009. // ЗАО «Делойт и Туш СНГ» – URL: www.iasplus.com/dttpubs/pocket2009russian.pdf (дата обращения: 21.11.2010).

115. Новая информация о внедрении МСФО в национальных юрисдикциях: Специалисты компании Эрнст энд Янг // Корпоративная финансовая отчетность. – URL: <https://finotchet.ru/articles/563/> (дата обращения: 21.11.2010).

116. Причина банкротства малого предприятия. – URL: <http://biznesdengi.com/nachat-biznes/prichina-bankrotstva-malogo-predpriyatiya.html> (дата обращения 13.11.2013).

117. Профиль Великобритании в обзоре профилей стран, принявших или сотрудничающих в области МСФО. – URL: <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction-united-kingdom/> (дата обращения 25.07.2014).

118. Пятов М.Л., Смирнова И.А., Генералова Н.В. МСФО и их роль в экономической жизни общества / М.Л. Пятов, И.А. Смирнова, Н.В. Генералова. – URL: <http://www.buh.ru/document-1107> (дата обращения 05.04.2017).

119. Российский статистический ежегодник. // Госкомстат. – URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1135087342078 (дата обращения 09.12.2016).

120. Самойлова О. План счетов: рекомендации по разработке. / О. Самойлова // МСФО на практике. – 2012. – № 3. – URL: <http://msfo-practice.ru/article.aspx?aid=284957> (дата обращения 09.08.2014).

121. Сатиева А.Т. Малый и средний бизнес как фактор развития рыночной экономики. // Курлибнет – URL: <http://arch.kyrlibnet.kg/uploads/UASATIEVA2012-2.pdf> (дата обращения 09.11.2016).

122. Статистика малого и среднего бизнеса в ЕС. – URL: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-eplai090ned/index.php?title=Statistics_on_small_and_medium-sized_enterprises (дата обращения 09.10.2014).

123. Труд и занятость в России. / Госкомстат. – URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat/rosstatsite/main/publishing/catalog/statisticCollections/doc_1135087342078 (дата обращения 09.12.2016).

124. Шнейдман Л.З. При решении многих вопросов МСФО предлагают руководствоваться профессиональным суждением, что это означает? / Л.З.

Шнейдман // Финансовая газета. – 2001. – № 44. – С. 18-19. – URL: <https://www.lawmix.ru/bux/136317> (дата обращения 18.05.2014).

125. Юрченко Н. План счетов: рекомендации по разработке. / Н. Юрченко // МСФО на практике. – 2012 – № 3 – URL: <http://msfo-practice.ru/article.aspx?aid=284957> (дата обращения 10.12.2016).

126. A Guide on Fighting Abusive Related Party Transactions in Asia. // Организация экономического сотрудничества и развития – URL: <http://www.oecd.org/daf/ca/43626507.pdf> (дата обращения 09.11.2016).

127. Analysis of the IFRS profiles for IFRS for SMEs. – URL: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-SME-profiles.aspx>. (дата обращения 21.11.2016).

128. Business economy - enterprise demography and size class analysis. – URL: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/Business_economy_-_enterprise_demography_and_size_class_analysis#Further_Eurostat_information (дата обращения 05.07.2013).

129. Doing business 2013: Smarter regulations for small and medium-size enterprises. Washington, USA: International Bank for Reconstruction and Development // The World Bank 2012. – URL: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2013> (дата обращения 07.07.2013).

130. Eurostat (SBS, DEMO). Business economy - enterprise demography and size class analysis. – URL: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/Business_economy_-_enterprise_demography_and_size_class_analysis (дата обращения 05.07.2013).

131. Hernan Pablo Casinelli. The Use of IFRS for SMEs in Latin America and the Caribbean: Summary Analysis. – URL: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/business-reporting/discussion/use-ifrs-smes-latin-america-and-caribbean> (дата обращения 05.12.2016).

132. Paul Thompson. Accounting and financial reporting needs of SMEs. Workshop material: Lessons learned from the implementation of the IFRS for SMEs. // UNCTAD-ISAR and IFRS Foundation Joint Forum: Accounting for SME's. –

URL: http://unctad.org/meetings/en/Presentation/ciisar30_WS2_PThompson_en.pdf
(дата обращения 17.12.2016).

133. Report from the commission to the council and the European parliament Minimizing regulatory burden for SMEs Adapting EU regulation to the needs of micro-enterprises. / European Commission (Brussels, 23.11.2011 COM (2011) 803 final). – URL: http://ec.europa.eu/smart-regulation/better_regulation/documents/minimizing_burden_sme_en.pdf (дата обращения 12.12.2016).

134. Revised differential reporting framework. / Australian Accounting Standards Board. Exposure Draft – URL: http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/ED_192_Revised_Differential_Reporting_Framework.pdf (дата обращения 11.12.2016).

135. SME Implementation Group. – URL: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/SMEIG/Pages/Implementation-Group.asp> (дата обращения 05.11.2016).

136. The Global Competitiveness Report 2015–2016. – URL: [https:// icon-financemalta.blob.core.windows.net/libx-128-public/Tags/General/Global%20Competitiveness%20Report%202015-2016.pdf](https://icon-financemalta.blob.core.windows.net/libx-128-public/Tags/General/Global%20Competitiveness%20Report%202015-2016.pdf) (дата обращения 05.03.2017).

137. The IFRS for SMEs Update is a staff update about news relating to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities. – URL: <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Update.htm> (дата обращения 25.06.2013).

138. Training modules. One for each section of the International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium-sized Entities (SMEs). - URL: <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+Modules.htm> (дата обращения 25.06.2013).

ПРИЛОЖЕНИЯ

Страны, которые приняли или планируют принять МСФО для МСБ [127]

Регион	Принявшие страны (требуют или разрешают)	Планируют принять
Америка	Аргентина, Ангилья, Антигуа и Барбуда, Багамские Острова, Барбадос, Белиз, Бермуды, Бразилия, Каймановы острова, Чили, Колумбия, Коста-Рика, Доминика, Доминиканская Республика, Эквадор, Сальвадор, Гренада, Гватемала, Гайана, Гондурас, Ямайка, Монтсеррат, Никарагуа, Панама, Перу, Сент-Люсия, Сент-Китс и Невис, Сент-Винсент и Гренадины, Суринам, Тринидад и Тобаго, Уругвай, Венесуэла	Парагвай, Боливия
Африка	Ботсвана, Гамбия, Гана, Кения, Малави, Маврикий, Намибия, Нигерия, Руанда, Сьерра-Леоне, Южная Африка, Танзания, Уганда, Замбия, Зимбабве	Египет
Азия и Океания	Армения, Азербайджан, Бангладеш, Бутан, Камбоджа, Фиджи, Гонконг, Лесото, Либерия, Мадагаскар, Малайзия, Мальдивы, Мьянма, Пакистан, Филиппины, Сингапур, Шри-Ланка	Монголия, Тайланд
Ближний Восток и Средняя Азия	Бахрейн, Грузия, Ирак, Израиль, Иордания, Палестина, Катар, Саудовская Аравия, Объединенные Арабские Эмираты, Йемен	Оман
Европа	Босния и Герцеговина, Ирландия, Косово, Македония, Сербия, Швейцария, Украина, Великобритания	Албания, Норвегия, Голландия, Лихтенштейн, Исландия, Венгрия, Дания
Всего	83	13

Допущения учетной политики по ПБУ 1/2008 и их соответствие МСФО и МСФО для МСБ

Допущения	МСФО	МСФО для МСБ	РПБУ
Допущение имущественной обособленности	<p>Допущение не выделено, но есть указание на экономические ресурсы, контролируемые предприятием [113, п. 16].</p> <p>Активы - это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает получение экономической выгоды в будущем.</p> <p>Обязательства - это текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к выбытию из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду.</p> <p>Капитал - это доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств [2, п. 49].</p>		<p>Активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций [15, п. 5].</p> <p>В законе № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» исчез принцип имущественной обособленности. При этом допущение имущественной обособленности не противоречит духу нового закона, ведь в данной норме речь идет уже об обособленном учете не имущества организации, а ее активов и обязательств.</p>
Допущение непрерывности деятельности	<p>Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности [2, п. 23], [26].</p>	<p>Предприятие считается неспособным продолжать свою деятельность непрерывно, когда руководство намерено либо ликвидировать предприятие, либо прекратить деятельность, либо вынуждено действовать подобным образом в силу отсутствия реальных альтернатив [113, п. 3.8].</p>	<p>Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке [15, п. 5].</p>
Допущение последовательности применения учетной политики	<p>Предприятие выбирает и применяет учетную политику последовательно для одинаковых операций, прочих событий и условий [26, с. 65].</p>	<p>Предприятие выбирает и применяет учетную политику последовательно для одинаковых операций, прочих событий и условий [113, п. 10.7].</p>	<p>Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года другому [15, п. 5].</p>
Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности	<p>Результатами сделок и прочих событий признаются при их наступлении, а не при получении или выплате денежных средств или их эквивалентов, и учитываются в том отчетном периоде и отражаются в финансовых отчетах тех отчетных периодов, в которых они произошли. Факты хозяйственной жизни организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами [2, п. 22].</p>	<p>Предприятие должно составлять свою финансовую отчетность на основе принципа начисления, за исключением информации о движении денежных средств. При применении учета на основе принципа начисления статьи признаются в качестве активов, обязательств, капитал, доходов и расходов, если они соответствуют определениям и критериям признания этих элементов [113, п. 2.36].</p>	<p>Факты хозяйственной жизни организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами [15, п. 5].</p>

Требования к учетной политике по ПБУ 1/2008 и их соответствие МСФО и МСФО для МСБ

Допущения	МСФО	МСФО для МСБ	РПБУ
Приоритет содержания над формой	Содержание операций и других событий и условия должны учитываться и составляться в соответствии с их содержанием и экономической реальностью, а не только с их юридической формой.	Содержание операций и других событий и условия должны учитываться и составляться в соответствии с их содержанием и экономической реальностью, а не только с их юридической формой.	Учетная политика организации должна обеспечивать отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования.
Осмотрительность	Осмотрительность - это введение определенной степени осторожности в процесс формирования суждений, необходимых при производстве расчетов в условиях неопределенности так, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы – занижены.	Осмотрительность - это введение определенной степени осторожности в процесс формирования суждений, необходимых при производстве расчетов в условиях неопределенности так, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы – занижены.	Учетная политика организации должна обеспечивать большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.
Полнота	Информация должна быть надежной, информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее. Пропуск может сделать информацию ложной или дезориентирующей, а следовательно, ненадежной и несовершенной с точки зрения ее уместности.	Информация должна быть надежной, информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее. Пропуск может сделать информацию ложной или дезориентирующей, а следовательно, ненадежной и несовершенной с точки зрения ее уместности.	Учетная политика организации должна обеспечивать полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности.
Рациональность	Баланс между выгодами и затратами: выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение.	Баланс между выгодами и затратами: выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение.	Учетная политика организации должна обеспечивать рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйствования и величины организации.
Своевременность	Финансовая информация должна быть в состоянии влиять на экономические решения пользователей.	Финансовая информация должна быть в состоянии влиять на экономические решения пользователей.	Учетная политика организации должна обеспечивать своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.
Непротиворечивость	Напрямую не выделено. МСФО ориентированы на подготовку финансовой отчетности, а не на ведение бухгалтерского учета.	Напрямую не выделено. МСФО для МСБ ориентированы на подготовку финансовой отчетности, а не на ведение бухгалтерского учета.	Учетная политика организации должна обеспечивать тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца.

Требования к учетной политике по ПБУ 1/2008 и их соответствие МСФО и МСФО для МСБ

Допущения	МСФО	МСФО для МСБ	РПБУ
Понятность	Предоставленная в финансовой отчетности информация должна быть представлена в виде, которые делает ее понятной пользователям, имеющим имеют достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желание изучать информацию с должным старанием.	Понятная информация должна быть важна для принятия пользователями экономических решений по такой информации.	Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности.
Уместность	Информация, представленная в финансовой отчетности должна быть уместной для пользователей, принимающих решения. Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или корректировать их прошлые оценки. Прогнозная и подтверждающая функции информации взаимосвязаны. Эта же информация играет подтверждающую роль в отношении прошлых прогнозов. Также в МСФО указывается, что уместная информация должна быть существенной [2, п. 26-30].	Информация, представленная в финансовой отчетности, должна быть уместной для пользователей, принимающих решения. Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или корректировать их прошлые оценки.	Информация уместна с точки зрения заинтересованных пользователей, если наличие или отсутствие ее оказывает или способно оказать влияние на решения (включая управленческие) этих пользователей, помогая им оценить прошлые, настоящие или будущие события, подтверждая или изменяя ранее сделанные оценки. На уместность информации влияют ее содержание и существенность. Существенной признается информация, отсутствие или неточность которой может повлиять на решения заинтересованных пользователей.
Существенность	В Концепции существенность включается в характеристику уместности. Помимо этого на уместность оказывает влияние ее характер.	Информация считается существенной – и поэтому уместной – если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании финансовой отчетности.	Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

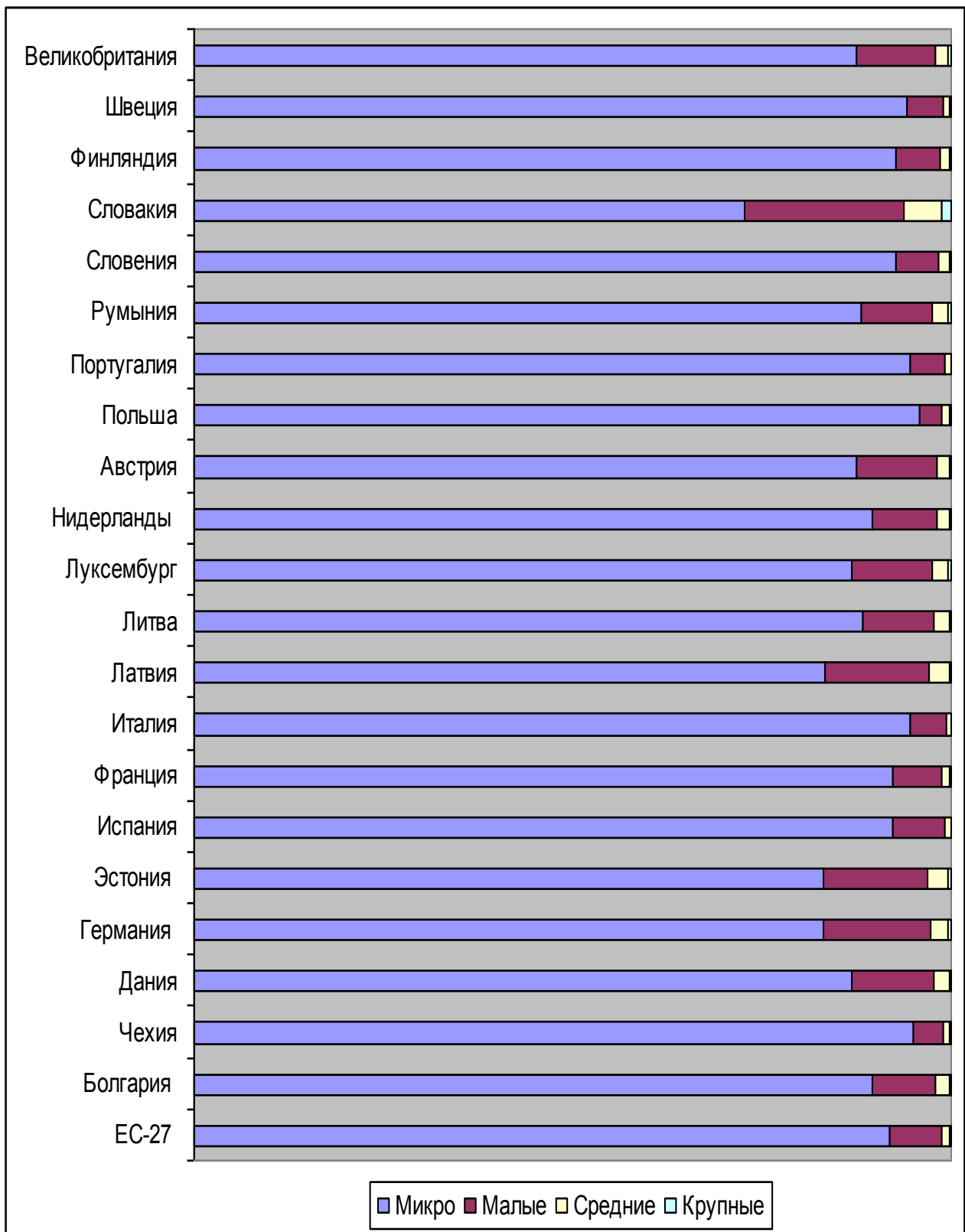
Продолжение приложения 4

Допущения	МСФО	МСФО для МСБ	РПБУ
Надежность	<p>В Концепции к характеристике «Надежность» относятся: правдивое представление, приоритет содержания над формой, нейтральность, осмотрительность и полнота.</p> <p>Подобное описание надежности указано в концепции бухгалтерского учета, где указано, что информация надежна, если она не содержит существенных ошибок.</p>	<p>Информация, предоставленная в финансовых отчетах, должна быть надежной. Информация надежна, когда она свободна от существенных ошибок и пристрастности, на представление которых претендует данная информация, либо представление которых ожидается пользователями.</p>	<p>При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.</p>
Сопоставимость	<p>Заинтересованные пользователи должны иметь возможность сравнивать информацию об организации за разные периоды времени для того, чтобы определить тенденции в ее финансовом положении и финансовых результатах деятельности, а также иметь возможность сопоставлять информацию о разных организациях, чтобы сравнить их финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения в финансовом положении.</p>	<p>Пользователи имеют возможность сопоставлять финансовую отчетность компании за разные периоды, определяя тенденции в ее финансовом положении и результатах деятельности, сравнивать финансовую отчетность разных компаний, оценивая их относительное финансовое положение, результаты деятельности и поступление денежных средств. Измерение и отражение финансовых результатов от аналогичных операциях и других событий и обстоятельств должны осуществляться по методологии, единой для всей компании и на протяжении всего ее существования, равно как для разных компаний.</p>	<p>Каждый числовой показатель бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, приводится с данными минимум за два года - отчетный и предшествующий отчетному, а при необходимости – с соответствующей корректировкой.</p>

Количественная структура размера предприятий в ЕС

Страна	Количество предприятий				
	МСБ	Микро	Малые	Средние	Крупные
ЕС-27	99,8	91,8	6,9	1,1	0,2
Болгария	99,7	89,5	8,5	1,7	0,3
Чехия	99,8	95,1	3,9	0,8	0,2
Дания	99,7	86,8	11	1,9	0,3
Германия	99,5	83,1	14,1	2,3	0,5
Эстония	99,6	83,1	13,8	2,7	0,4
Испания	99,9	92,2	6,8	0,8	0,1
Франция	99,8	92,3	6,5	1	0,2
Италия	99,9	94,6	4,8	0,5	0,1
Латвия	99,7	83,3	13,7	2,6	0,3
Литва	99,7	88,4	9,3	2	0,3
Люксембург	99,6	86,7	10,7	2,1	0,4
Нидерланды	99,7	89,5	8,7	1,5	0,3
Австрия	99,7	87,5	10,5	1,6	0,3
Польша	99,8	95,9	2,9	1	0,2
Португалия	99,9	94,6	4,7	0,7	0,1
Румыния	99,6	88,1	9,4	2,1	0,4
Словения	99,7	92,8	5,7	1,3	0,3
Словакия	98,8	72,7	21	5,1	1,2
Финляндия	99,7	92,8	5,8	1,1	0,3
Швеция	99,8	94,2	4,8	0,8	0,2
Англия	99,6	87,5	10,5	1,7	0,4

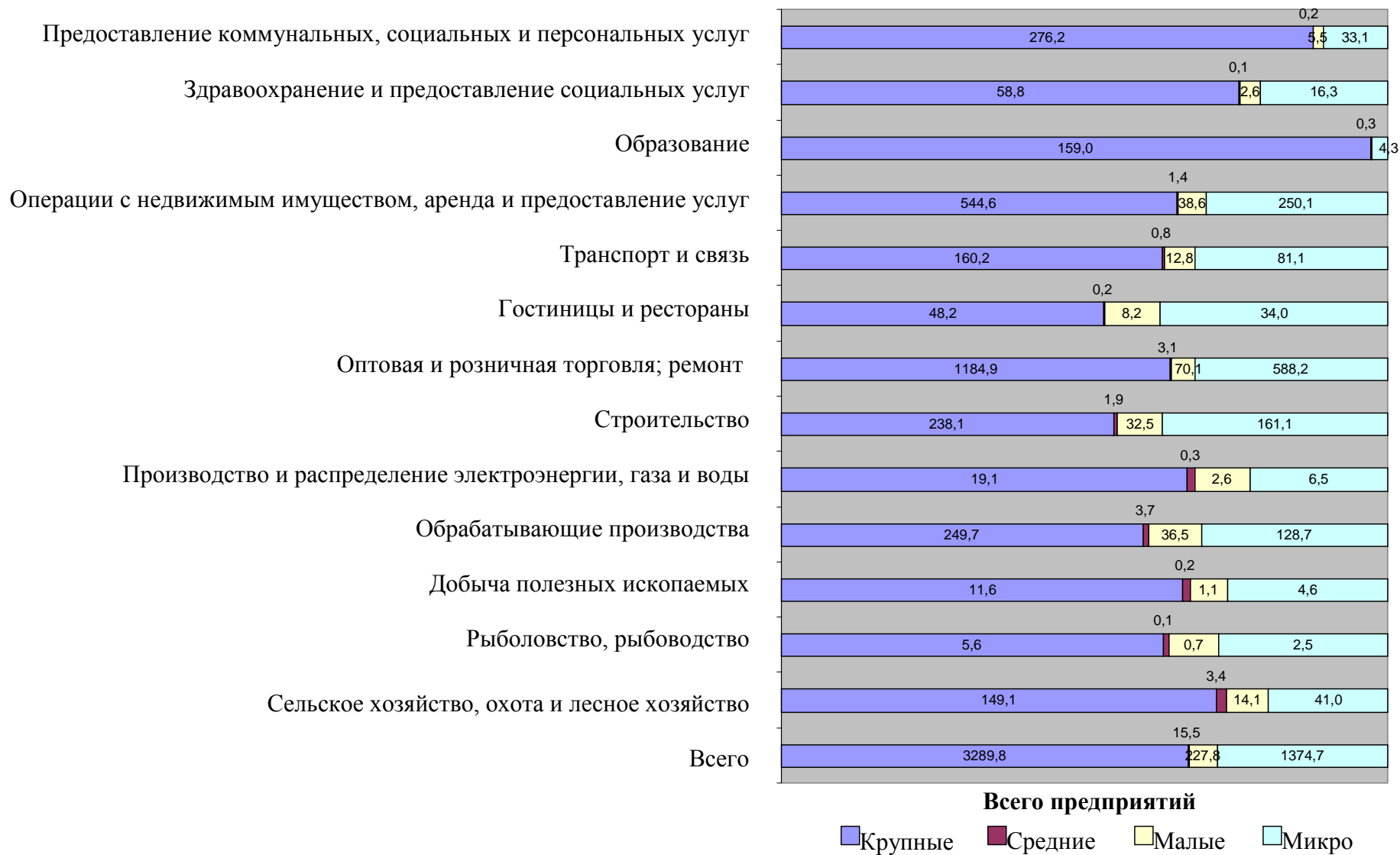
Соотношение количества предприятий в ЕС



Количественная структура размера предприятий в РФ

Вид деятельности	Количество предприятий						Удельный вес в общей структуре				
	Всего	Крупные	Средние	Малые и микро	Малые	Микро	Крупные	Средние	Малые и микро	Малые	Микро
Всего	4907,8	3289,8	15,5	1602,5	227,8	1374,7	67,03	0,32	32,65	4,64	28,01
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	207,6	149,1	3,4	55,1	14,1	41,0	71,82	1,66	26,52	6,77	19,75
Рыболовство, рыбоводство	8,9	5,6	0,1	3,2	0,7	2,5	63,03	0,87	36,10	8,21	27,89
Добыча полезных ископаемых	17,6	11,6	0,2	5,7	1,1	4,6	66,14	1,31	32,56	6,19	26,37
Обрабатывающие производства	418,6	249,7	3,7	165,3	36,5	128,7	59,64	0,88	39,48	8,73	30,75
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	28,5	19,1	0,3	9,1	2,6	6,5	66,99	1,15	31,86	9,22	22,64
Строительство	433,7	238,1	1,9	193,7	32,5	161,1	54,90	0,45	44,65	7,50	37,15
Оптовая и розничная торговля	1846,3	1184,9	3,1	658,3	70,1	588,2	64,18	0,17	35,65	3,80	31,86
Гостиницы и рестораны	90,7	48,2	0,2	42,2	8,2	34,0	53,18	0,26	46,57	9,04	37,52
Транспорт и связь	254,9	160,2	0,8	93,9	12,8	81,1	62,86	0,31	36,84	5,02	31,82
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	834,6	544,6	1,4	288,6	38,6	250,1	65,25	0,17	34,58	4,62	29,96
Образование	163,6	159,0	0,0	4,5	0,3	4,3	97,21	0,01	2,78	0,17	2,61
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	77,9	58,8	0,1	18,9	2,6	16,3	75,50	0,18	24,32	3,38	20,95
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	315,0	276,2	0,2	38,6	5,5	33,1	87,68	0,06	12,26	1,74	10,52

Соотношение количества предприятий в РФ



Количество и доля работающих в России по видам экономической деятельности к размеру предприятия

Виды деятельности	Всего занятых, тыс. чел.	Крупные предприятия		Средние предприятия		Малый бизнес					
		Количество занятых, тыс. чел.	Доля, %	Количество занятых, тыс. чел.	Доля, %	Всего предприятий		Малые предприятия		Микропредприятия	
						Количество занятых, тыс. чел.	Доля, %	Количество занятых, тыс. чел.	Доля, %	Количество занятых, тыс. чел.	Доля, %
Всего, в том числе	67343,00	54087,00	80,32	2063,10	3,06	11192,90	100,00	6187,00	9,19	5005,90	7,43
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	6580,00	5522,10	83,92	437,80	6,65	620,10	5,54	491,60	7,47	128,50	1,95
Рыболовство, рыбоводство	141,00	99,00	70,21	8,50	6,03	33,50	0,30	27,10	19,22	6,40	4,54
Добыча полезных ископаемых	996,00	913,70	91,74	34,10	3,42	48,20	0,43	36,70	3,68	11,50	1,15
Обрабатывающие производства	10385,00	8170,60	78,68	548,10	5,28	1666,30	14,89	1132,00	10,90	534,30	5,14
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	1900,00	1716,20	90,33	52,10	2,74	131,70	1,18	98,60	5,19	33,10	1,74
Строительство	5267,00	3314,50	62,93	257,50	4,89	1695,00	15,14	934,90	17,75	760,10	14,43
Оптовая торговля, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами	11974,00	9914,70	82,80	111,40	0,93	1947,90	17,40	738,10	6,16	1209,80	10,10
Гостиницы и рестораны	1272,00	857,50	67,41	39,10	3,07	375,40	3,35	222,10	17,46	153,30	12,05
Транспорт и связь	5393,00	4682,40	86,82	121,20	2,25	589,40	5,27	359,20	6,66	230,20	4,27
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	5210,00	3008,80	57,75	193,30	3,71	2007,90	17,94	1110,10	21,31	897,80	17,23
Образование	5944,00	5924,30	99,67	1,80	0,03	17,90	0,16	5,10	0,09	12,80	0,22
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	4717,00	4528,40	96,00	21,00	0,45	167,60	1,50	81,80	1,73	85,80	1,82

Профессиональное суждение по факту хозяйственной жизни (ФХЖ) со связанной стороной от «__» _____ 20__ г.

Раздел I. Описание совершенного ФХЖ

1. Описание контрагента с указанием обстоятельств, которые указывают на включение в список связанных сторон (по расширенному авторскому толкованию):

2. Наличие (отсутствие) обязательств для отнесения контрагента:

Вид контрагента по законодательству	Описание контрагента согласно законодательное
– Связанная сторонам (ПБУ 11/2008)	
– Связанная сторонам (МСФО (IAS) 24 и МСФО для МСБ)	
– Аффилированное лицо (Закон № 948-1 от 22.03.1991 г.)	
– Взаимозависимое лицо (Налоговый кодекс РФ)	
– Наличие контролируемой сделки с взаимозависимым лицом)	

3. Подробное описание ФХЖ (предмет сделки, существенные условия, стороны сделки (группы однородных сделок), характеристика рынка товаров (работ, услуг), характеристика стратегий сторон сделки:

4. Отражение ФХЖ с позиции сложности сделки (простая одиночная или комплексная):

комплексные сделки ставят вопрос о правильности их отражения в учете с учетом всего набора договоренностей между сторонами

5. Оценка ФХЖ на выполнение принципа осмотрительности:
 - Оценка вероятности платежеспособности по договору за актив, исполнения обязательств и т.д.
 - Наличие ФХЖ, по которым в будущем должны произойти в соответствии с договором.
6. Описание экономической цели сделки
7. Описание ФХЖ со связанной стороной на предмет рисков российского законодательства:
 - Гражданскому;
 - Бухгалтерскому;
 - Налоговому;
 - Уголовному;

Раздел II. Описание методов и расчеты

8. Описание выбранных критериев на сопоставимость для дальнейшего анализа.

Сопоставимость данных для товарных сделок и сделок услуг:

 - временной период;
 - регион;
 - код ОКВЭД;
 - доли участия (возможные варианты размеров долей: 0%, 20%, 25%, 50%, 75%);
 - различные финансовые параметры:
 - выручку от продаж;
 - валовую прибыль;
 - себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг;
 - активы или чистые активы
 - другие показатели.
 - вариант базы данных (полная база или база с выборкой);

Экономический анализ финансовых ФХЖ с использованием метода сравнения доходности финансовой сделки, осуществленной пользователем, с доходностью сопоставимых займов с использованием ряда параметров:

- отрасль;
- валюта выпуска;
- дюрация;

- даты вторичных торгов облигаций;
- Индекс Финансового Риска плюс;
- наличие обеспечения займа;
- название эмитента.

9. Описание функционального анализа (по НК РФ) с его расчетом.

10. Описание выбранного метода определения рыночной (справедливой) цены ФХЖ (по МСФО) с его расчетом.

Раздел III. Выводы

11. Описание экономической целесообразности ФХЖ для организации после проведенного анализа – отсутствует.

12. Наличие оппортунизма в совершенном ФХЖ для связанной стороны (размер оппортунистического дохода, принимается равным фактически полученным денежным средствам или фактическим затратам при получении нефинансовых активов или взятии организацией на себя обязательств).

13. Наличие фактов, указывающих на транзитный характер операции.

14. Проверка профессионального суждения по данному ФХЖ на фальсификацию.

15. Расчетная справедливая цена сделки – аналогичные займы на аналогичный срок выдаются по ставке 14,5 % годовых.

Данный заём выдан за счет чистой прибыли компании и существует вероятность не погашения выданного займа и его списание по истечении срока исковой давности.

16. Расчетная экономически обоснованная цена сделки для организации.

17. Расчетная величина оппортунизма по совершенной операции

18. Возникающие обязательства при совершении ФХЖ, правового или любого иного характера – начисление материальной выгоды и уплата НДФЛ, непредставление информации о контролируемой сделке.

19. Независимая сторонняя оценка – не требуется.

Раздел IV. Отражение в учете аналитических признаков

По категориям:

- Материнская организация.
- Организация, осуществляющая совместный контроль или значительное влияние.
- Дочерняя.
- Ассоциированная.
- Совместное предприятие.
- Управленческий персонал.
- Другие связанные стороны

По видам операций:

- Закупки или продажи товаров.
- Закупки или продажи имущества и других активов.
- Оказание или получение услуг.
- Аренда.
- Передача исследований и разработок.
- Передача прав.
- Договоры финансирования.
- Гарантий или обеспечения;
- Договорные обязательства в будущем.

По информационным группам (Формирование внутренней и сводной отчетности с разрезе тех или иных информационных групп) – требуется для отнесения операций в предлагаемые формы отчетности:

- Активы.
- Обязательства.
- Доходы.
- Расходы.
- Финансовый результат.

По назначению (позволяет определить экономическую сущность операции и отразить операцию соответствующим образом в внутренней отчетности организации):

- Экономически обоснованные.
- Информационные.
- Оппортунистические.

По видам получаемых доходов – если операций оппортунистическая (производится оценка вознаграждения бенефициарам сделки на базе профессионального суждения).

Отражение информации по операциям, производимым в интересах конкретных лиц с оценкой их справедливости и соответствующего оформления):

- Вмененные доходы.
- Остаточные доходы.
- Доход от использования активов предприятия в личных целях.

По характеру совершенных операций (Влияние операции на экономические показатели бизнеса. Оценка операции может кардинально различаться в зависимости от характера и назначения операции):

- Текущая целесообразность.
- Стратегическая целесообразность.
- Транзитные операции.