

На правах рукописи

СОЗОНОВ АНДРЕЙ СЕРГЕЕВИЧ

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

Специальность 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»

АВТОРЕФЕРАТ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Воронеж – 2019

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный аграрный университет имени Петра I»

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор
Широбоков Владимир Григорьевич

Официальные оппоненты:

Рожнова Ольга Владимировна, доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», департамент учета, анализа и аудита, профессор,

Чая Владимир Тигранович, доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВО «Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова», кафедра учета, анализа и аудита, главный научный сотрудник.

Ведущая организация – ФГБОУ ВО «Оренбургский государственный университет»

Защита состоится «15» марта 2019 г. в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42в, учебный корпус № 5А, ауд. 203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», www.science.vsu.ru

Автореферат разослан «14» января 2019 г.

Учёный секретарь
диссертационного совета

Пожидаева
Татьяна Алексеевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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 наименьшим 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 организационно-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 отече-

ственных и зарубежных ученых и практиков. Значительный вклад в их решение внесли российские ученые Н.В. Богданова, М.А. Вахрушина, Н.В. Генералова, Д.А. Ендовицкий, Р.Г. Каспина, М.И. Кутер, М.В. Мельник, С.А. Николаева, М. Л. Пятов, О.В. Рожнова, Н.Г. Сапожникова, Я.В. Соколов, Л. Б. Трофимова, С. А. Умрихин, В.Г. Ширококов, В. Т. Чая, а также зарубежные учёные Л. Альвер, С. Л. Асад, С.С. Деви, М. З. Мир 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 российские ученые А.С. Борзова, О.В. Бурлакова, Д. Л. Волков, Н. А. Горлова, а также зарубежные Ф. Х. Найт, 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 и другие.

Принимая во внимание труды вышеназванных авторов, следует отметить, что оппортунистические операции, направленные на удовлетворение интересов отдельных лиц, 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. Информация о совершенных связанными сторонами операциях 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 отчет-

ности 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 операций 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 организации 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, материалы 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 суще-

ственное 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 в нормативно-правовой базе;

- 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, создающие 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 дивидендов и иных доходов, контроля предприятия, денежного потока, соотношения видов задолженностей и величины 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 таблицу, 4 формулы и 10 приложений.

ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. 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.

Текущий учет операций, в которых принимают участие связанные стороны, выносит на первый план проблематику выявления и уточнения целей совершения данных фактов хозяйственной жизни ввиду их значительного разнообразия. Решение проблемы лежит в области применения принципа приоритета содержания над формой и понимания поведенческих предпосылок, для чего необходимо понимать назначение совершаемых операций. Критическая оценка известных классификаций операций связанных сторон и изучение целей их совершения, будь то снижение затрат предприятия, внутригрупповые или транзитные операции, достижение информационных целей, операции в рамках налогового законодательства свидетельствуют об отсутствии единой теоретической платформы изучения операций по вводу-выводу активов и обязательств, в том числе в оппортунистических целях.

Автор считает необходимым дополнить классификацию видов операций связанных сторон с позиции потенциально оппортунистических операций следующими классификационными признаками (таблица 1), каждый из которых послужил основой построения системы аналитического учета для обеспечения заинтересованных пользователей релевантной информацией.

Применение данных классификационных признаков в практической составляющей учета невозможно без проведения всестороннего изучения данного факта хозяйственной жизни с различных сторон. Для этого необхо-

димо применять профессиональное суждение бухгалтера.

Таблица 1

Классификация операций связанных сторон

Классификационный признак	Виды операций связанных сторон	Характеристика предлагаемого классификационного признака	Обоснование роли классификационного признака в учетно-аналитической деятельности
1	2	3	4
По видам получаемых доходов	1. Вмененные доходы. 2. Остаточные доходы. 3. Доход от использования активов предприятия в личных целях.	Оценка вознаграждения бенефициарам сделки на базе профессионального суждения.	Отражение информации по операциям, производимым в интересах конкретных лиц с оценкой их справедливости и соответствующего оформления.
По возвратности	1. Возвратные. 2. Невозвратные.	Оценка выполнения принципа осмотрительности, в том числе в будущем	Отслеживание операций, по которым в будущем произойдут оговоренные факты хозяйственной деятельности.
По размеру бизнеса	1. Осуществляются любым бизнесом. 2. Осуществляются группой предприятий. 3. Осуществляются только в одиночных предприятиях.	Оценка вероятности осуществления отдельных операций в зависимости от размера бизнеса.	Направлено на облегчение формирования профессионального суждения о совершенных операциях, что выражается в применении отдельных операций только в крупном бизнесе.
По видам заинтересованных пользователей	1. Контролирующие собственники. 2. Менеджмент предприятия. 3. Не оказывающие влияние на решения собственников. 4. Налоговые органы.	Оценка потенциальных пользователей с целью выработки позиции в отношении раскрытия информации	Разные виды пользователей требуют различную информацию. Дифференцированное представление информации с учетом потребности различных категорий стейкхолдеров.

2. 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 в нормативно-правовой базе.

Изучение операции связанных сторон в практической работе бухгалтера зачастую не позволяет четко определить её экономический смысл ввиду возможной многовариантности данного факта хозяйственной жизни, как в момент его совершения, так и при последующей проверке правильности начального отражения. Однозначная первичная интерпретация совершенной

операции при выборе из нескольких вероятных должна иметь под собой единообразную для всех и верифицируемую организационно-методическую базу, в основе которой автором предложено использовать профессиональное суждение бухгалтера.

Совершаемый факт хозяйственной жизни, в котором принимает участие связанная сторона, необходимо анализировать с таких разных точек зрения, как:

- вероятность изменчивости операции связанных сторон и её влияние на смежные сделки как в настоящий момент, так и в будущем;

- наличие понимания полноты факта хозяйственной жизни и приоритета содержания на формой, позволяющего достоверно квалифицировать операции связанных сторон по их экономическому содержанию в учете;

- повышенная осмотрительность, что требует анализировать операцию в условиях неопределенности на предмет получения экономических выгод для всех сторон сделки или понесения ими расходов (возникновения обязательств) в дальнейшей работе предприятия;

- соответствие нормативным требованиям и сложившейся судебной практике, оценка экономической цели сделки, её обоснованности в рамках обычной хозяйственной деятельности;

- внимание к другим существенным условиям операции.

В результате автором выработан организационно-методический подход к формированию профессионального суждения бухгалтера об операциях со связанными сторонами, который базируется на разработанной схеме (рис. 1), содержащей ряд последовательных этапов.

Непосредственный процесс выработки суждения требует формализации, однако он не заканчивается после его непосредственного формирования. При наличии достаточных оснований любое профессиональное суждение можно подвергнуть проверке, что полезно как для подтверждения правильности изначального мнения, так и для прогнозирования возможного дальнейшего влияния операций на организацию.

Менеджмент предприятия, собственники и любые заинтересованные пользователи должны иметь право контролировать процесс выработки профессионального суждения и требовать от бухгалтера четких пояснений по любому профессиональному мнению.

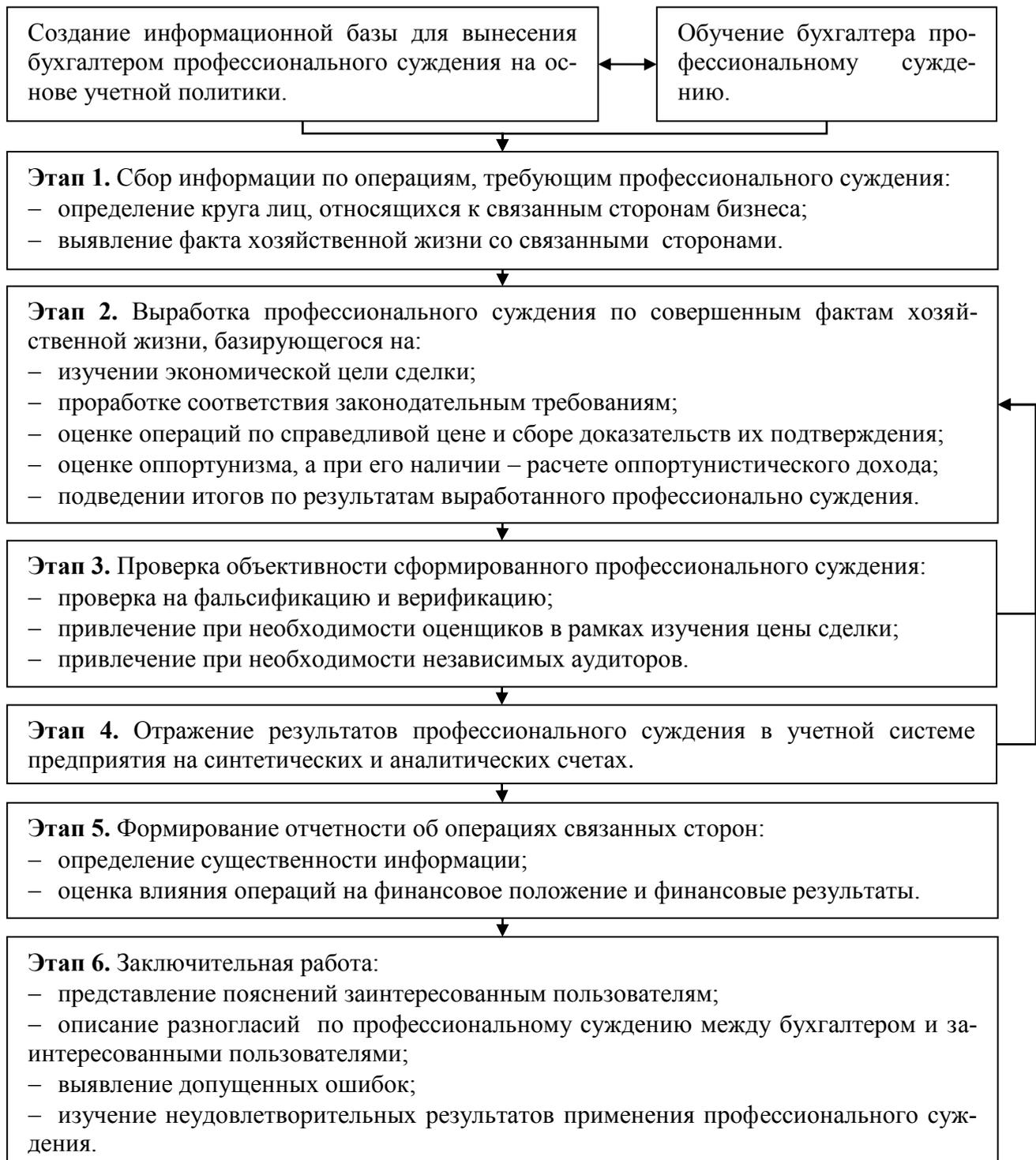


Рис. 1. Формирование профессионального суждения по операциям связанных сторон

3. 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, создающие определенный информационный фон) в разрезе

видов получаемых доходов, целесообразности операций и других выделенных классификационных признаков.

С целью повышения качества учетно-аналитического обеспечения операций со связанными сторонами автором предложена модификация рабочего плана счетов организации путем дополнения к существующим синтетическим счетам разветвленной системы субсчетов и аналитических счетов.

В случае совершения факта хозяйственной жизни со связанной стороной используется многоуровневая система аналитических счетов с отражением профессионального суждения бухгалтера и оценкой по справедливой стоимости (рис. 2).



Рис. 2. Предлагаемая модель построения системы аналитических счетов по операциям связанных сторон

Предлагаемая автором модификация системы счетов базируется на дифференциации целей операции связанных сторон, то есть определении экономической сущности операции: операция экономически обоснована, операция выполнена для создания определенного информационного фона или операция произведена в интересах конкретных связанных лиц.

Опportunистические операции автором предложено отражать по видам получаемых доходов: вмененные доходы – доходы от трудовой деятельности,

оказания экономически обоснованных услуг различного рода, аренды активов; остаточные доходы – оставшаяся часть, получаемая в виде дивидендов или иным образом распределяемая прибыль в соответствии с договоренностями сторон; доходы от использования активов предприятия в личных целях без/с согласования с другими владельцами предприятия.

В случае отсутствия оппортунистического характера совершаемые операции отражаются в системе счетов дифференцированно и подразделяются по характеру на имеющие текущую или стратегическую целесообразность, а её отсутствие говорит о транзитном характере операции.

Отдельным аналитическим признаком операций связанных сторон является обязательная классификация по элементам на активы, обязательства, доходы, расходы и капитал, что существенно облегчит работу в части подготовки предлагаемых автором отчетов.

Помимо построения предлагаемой трехуровневой аналитической системы учета допустимо использовать отдельно классификационные группы:

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

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

- оценка эффективности операций связанных сторон по отдельным элементам отчетности (активы, обязательства, капитал, доходы и расходы);
- оценка внутригрупповых операций, направленная на поддержание деятельности отдельных субъектов группы;
- оценка операций, потенциально интересующих налоговую службу с взаимозависимыми лицами для последующей защиты данных операций;
- оценка эффективности используемых ресурсов связанных сторон, как со стороны предприятия, так и 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 операций со связанными сторонами.

4. 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 дивидендов и иных доходов, контроля предприятия, денежного потока, соотношения видов задолженностей и величины участия в сделках, что позволило выделить те связанные стороны, которые оказывают наибольшее влияние на показатели отчетности или являются потенциально оппортунистическими.

На наш взгляд, существующие подходы к анализу операций связанных сторон не позволяют выделять наиболее существенные направления совершения операций и не идентифицируют стороны, которые требуют более тщательного анализа ввиду совершения потенциально оппортунистических операций. В работе предложена модель, основанная на показателях, которые характеризуют разные аспекты отношений со связанной стороной (рис. 3).

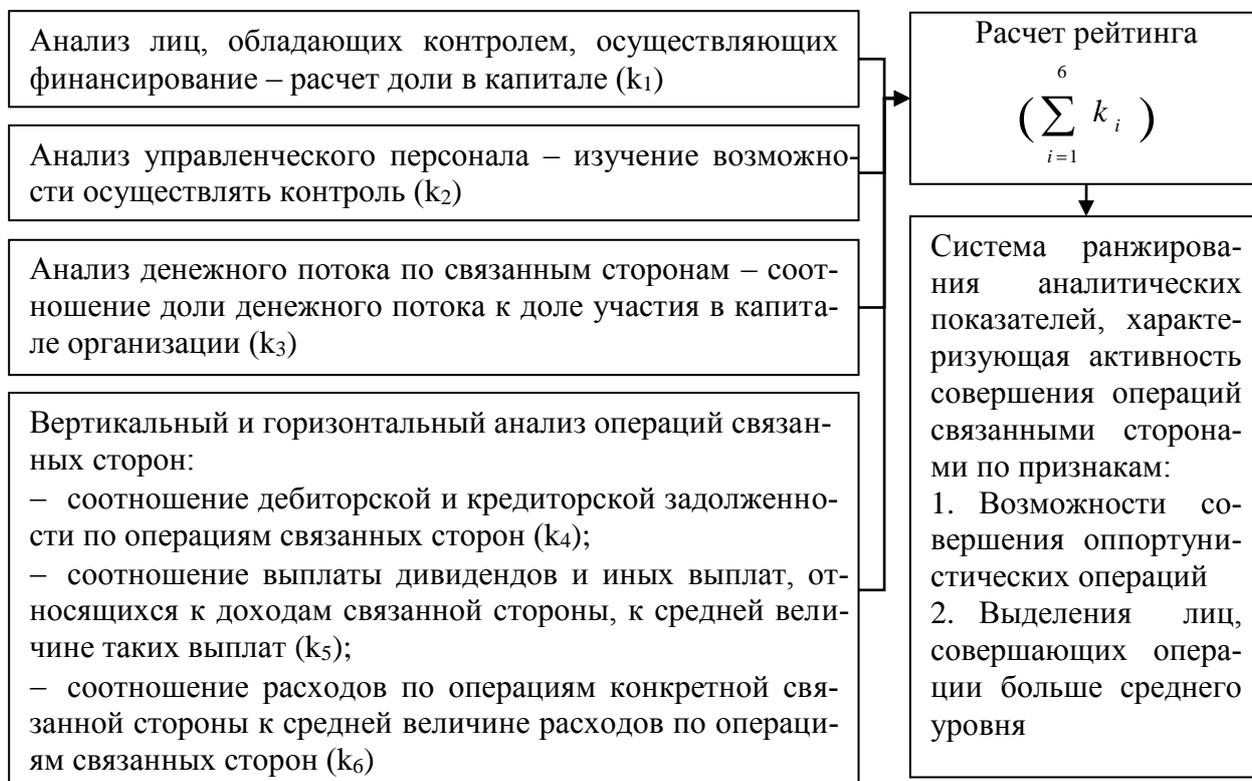


Рис. 3. Рейтинговый анализ операций связанных сторон

Данные показатели ($k_1 \dots k_6$) в предлагаемой методике имеют равный вес (таблица 2) в расчете рейтингового показателя операций связанных сторон, что вызвано возможностью связанной стороны использовать разнообразные способы оформления операций, выбор которых зависит от конечной цели данной операции.

Таблица 2

Система ранжирования показателей, характеризующих отношения связанных сторон, для проведения бальной оценки

Показатель	Баллы		
	3 балла	2 балла	1 балл
	высокий	средний	низкий
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)	$k_2 = 1$ (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)	$k_5 \geq 1,2$	$1,2 > k_5 > 0,8$	$k_5 \leq 0,8$
k_6 (соотношение расходов по операциям конкретной связанной стороны к средней величине расходов по таким операциям)	$k_6 \geq 1,2$	$1,2 > k_6 > 0,8$	$k_6 \leq 0,8$

На основе полученного значения рейтингового показателя, рассчитанного по формуле 1, производится ранжирование связанных сторон по необходимости детального изучения совершенных операций.

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

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.

Расчет производится как сумма баллов по каждому коэффициенту. В результате расчета вес показателя по каждой связанной стороне (R_{cc}) будет находиться в промежутке от 6 до 18 баллов.

Автором предлагается выделять 3 класса вероятности наличия оппортунистических операций:

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

2 класс – от 11 до 14 баллов – указывает на связанные стороны, имеющие существенные объемы операций или способные влиять или принимать решения, которые могут носить оппортунистический характер;

3 класс – от 15 до 18 баллов – требуют особого внимания, так как данные связанные стороны не только имеют управление посредством контроля, но и объем их операций превышает средний уровень операций связанных сторон.

По результатам анализа будут выделены связанные стороны или их группы, которые оказывают наибольшее влияние на показатели отчетности или осуществляют операции, которые являются потенциально оппортунистическими. Отдельно могут быть изучены связанные стороны, по которым зафиксированы пиковые значения при расчете каждого из предлагаемых автором коэффициентов.

5. 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, величина оппортунистического дохода), позволяющая провести анализ и оценку эффективности и целесообразности операций связанных сторон.

В процессе формирования информации о совершенных операциях связанных сторон возникает необходимость в агрегировании, выделении и наглядном представлении наиболее важной информации. Для этого автором предложена форма отчетности об операциях связанных сторон, которая раскрывает информацию по каждой стороне, группам или в целом по организации для детального изучения всего комплекса связей.

Авторская позиция заключается в необходимости помимо данных, устанавливаемых законодательно, дополнить отчет графами – «Справедливая стоимость операции», «Оппортунистический доход связанной стороны» и «Экономически обоснованные расходы предприятия» по каждой операции в рамках хозяйственной деятельности (табл. 3).

Таблица 3

Фрагмент отчета об операциях со связанной стороной за отчетный период

Наименование статьи	Характеристика статьи (вид, характер, условия, сроки)	Сумма остатков на начало отчетного периода	Сумма операций за от- четный период		Сумма остатков на конец отчетного периода	Справедли- вая стои- мость опе- рации	Оппортуни- стический доход свя- занной сто- роны	Сумма экономиче- ски обосно- ванной опе- рации	Объем опе- раций в натураль- ном выра- жении
			доход (активы)	расход (пассивы)					
Приобретение внеоборотных активов	Приобретение актива для связанной стороны	0,00	0,00	107 020,00	0,00	107 020,00	107 020,00	0,00	1 фотоаппарат
Иные операции с внеоборотными активами	Ремонт актива, используемого связанной стороной в личных целях	0,00	0,00	14 590,00	0,00	14 590,00	14 590,00	0,00	Ремонт 1 фотоаппарата
Продажа товаров, работ, услуг связанной стороне	Продажа товаров по себестоимости с их полной оплатой	0,00	127 144,00	127 144,00	0,00	165 287,20	38 143,20	127 144,00	6 операций
	Оказание услуг ниже себестоимости с их частичной оплатой	0,00	12 800,00	15 823,00	0,00	20 569,90	7 769,90	12 800,00	1 операция
	Безвозмездное оказание собственных услуг	0,00	0,00	15 823,00	0,00	20 569,90	20 569,90	0,00	1 операция
Займы, авансы, выданные связанной стороне	Займ на 5 лет под 2/3 ключевой ставки, рыночная ставка 11,9%, возвратность не гарантирована	0,00	0,00	700 000,00	700 000,00	623 641,67	700 000,00	0,00	Выдан 1 займ
Займы, авансы, полученные от связанных сторон	Краткосрочный займ в кассу для устранения кассового разрыва	0,00	129 570,00	0,00	129 570,00	129 570,00	-125 000,00	129 570,00	Получен 1 займ
Краткосрочные выплаты	Ежемесячная заработная плата по МРОТ	0,00	0,00	77 007,00	X	600 000,00	69 996,00	77 007,00	0,5 ставки
в том числе: страховые взносы		0,00	0,00	23 256,11	X	181 200,00	0,00	23 256,11	X
Выплаты, основанные на акциях	Выплата дивидендов	0,00	0,00	863 243,98	0,00	863 243,98	751 021,98	0	X
Итого	X	0,00	269 514,00	1 943 907,09	829 570,00	2 725 692,65	1 584 110,98	369 777,11	X

Вне зависимости от раздела раскрытия информации, каждая операция из формируемого перечня должна быть пересчитана по правилам оценки по справедливой стоимости, подвергшись на этапе её отражения в учете профессиональному суждению, даже если оценка по справедливой стоимости не предусмотрена требованиями учета и формирования отчетности.

Такая оценка позволяет проанализировать все операции со связанными сторонами с точки зрения потенциального оппортунизма. В её основе лежит неопределенность получаемого дохода, который может быть остаточным, вмененным или использоваться в личных целях.

Размер дохода связанной стороны принимается равным фактически полученным активам, понесенным расходам или размеру взятых организацией на себя обязательств. Это позволит рассчитать оппортунистический доход связанной стороны от совершенной операции и точнее определить реально достигнутый результат по каждой операции или группе операций как для связанной стороны, так и для организации.

Экономическая обоснованность операций должна определяться исходя из хозяйственной деятельности предприятия, направленной на получение экономических выгод в будущем, и является расчетной величиной, в основе которой лежит профессиональное суждение бухгалтера с учетом оценки операции по справедливой стоимости и проведенного анализа на оппортунизм.

Формирование предлагаемой формы отчетности позволит изучить операции связанных сторон путем соотнесения данных и проанализировать основные направления операций, их содержание и сущность.

6. 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.

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 связанной стороной операций.

Коэффициент эффективности получения дохода ($K_{сс}$) рассчитывается путем отношения полученного оппортунистического дохода к справедливой стоимости (формула 2).

$$K_{сс} = \frac{\text{Сумма полученного оппортунистического дохода}}{\text{Сумма справедливой стоимости операции}} . \quad (2)$$

Значение этого коэффициента показывает, насколько операция по получению оппортунистического дохода экономически эффективна для связанной стороны при условии её проведения независимыми сторонами. Снижение коэффициента свидетельствует о том, что оппортунистический доход получен в ущерб возможному экономическому использованию данного актива или обязательства связанной стороны.

Коэффициент изъятия оппортунистического дохода ($K_{н}$) 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.

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

Чем меньше коэффициент, тем менее эффективно получен оппортунистический доход по отношению к понесенным расходам организации.

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

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

При попадании $K_{эо}$ в интервал – «0» < $K_{эо}$ < «1» - проведенная операция тем больше необходима бизнесу, чем больше значение коэффициента.

Сравнение полученных результатов с пояснениями основных направлений движения ресурсов по каждой операции связанных сторон представлено в таблице 4.

Таблица 4

Фрагмент аналитических пояснений по результатам коэффициентного анализа предлагаемой формы отчета о связанных сторонах

№	Ксс	Кн	Кэо	Пояснение
1.1	Ксс=1	Кн=1	Кэо*	Операция проведена в пользу связанной стороны для получения оппортунистического дохода. Организация несет расходы, не получая экономических выгод.
1.2	Ксс=1	Кн=1	Кэо=1	Операция проведена в пользу связанной стороны, а 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 стоимости ниже справедливой стоимости.
1.4	Ксс=1	Кн=1	Кэо<1	Операция не возможна, 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 цене ниже справедливой, 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 равны оппортунистическому доходу.
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 оппортунистического дохода.
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. но оппортунистический доход получен не самым эффективным способом в связи с возникновением дополнительных расходов
3.3	Ксс=0	Кн=0	Кэо=0	Операция выполнена в рамках хозяйственной деятельности организации, а связанная сторона не получила никакого оппортунистического дохода
3.4	Ксс; Кн; Кэо < 0			Операция финансирования связанной стороной организации

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

Сопоставление полученных значений данных коэффициентов друг с другом позволит выявить причины совершения операций связанных сторон, что в конечном итоге позволит повысить доверие между учредителями, менеджерами и иными заинтересованными лицами, укажет на потенциальные проблемы в части законодательства, позволит рассчитать фактические выгоды от ведения бизнеса, получаемые конечными бенефициарами, а также уточнить финансовое состояние предприятия без учета операций связанных сторон. Все это дает возможность повысить аналитичность и достоверность информации путем усиления роли бухгалтерского учета, в том числе, в управлении субъектом малого и среднего предпринимательства.

Внедрение в практическую деятельность организаций предложенных рекомендаций по развитию учетно-аналитического обеспечения позволит адекватно отражать в учете и отчетности операции связанных сторон, проводить оценку их эффективности и целесообразности.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Исследование теоретических аспектов показало, что совершение операций связанных сторон в деятельности экономического субъекта носит многогранный характер. В этой связи были уточнены основные направления их совершения и предложены классификации данных фактов хозяйственной жизни в малом и среднем бизнесе по ряду признаков, которые позволили разработать методические положения учетно-аналитического обеспечения управления этими операциями.

2. Отражение совершаемых операций связанных сторон в учетной системе предприятия требует разработки организационно-методического обеспечения. В работе предложен комплекс рекомендаций по внедрению отдельных положений международных стандартов и опыта и порядок формирования профессионального суждения об отражении фактов хозяйственной жизни в учетной системе, позволяющие повысить качество обеспечения заинтересованных сторон в информации об операциях связанных сторон.

3. Разработка методических положений анализа операций связанных сторон базируется на системе обработки данных спроектированной многоуровневой системы синтетического и аналитического учета. В работе предложена методика обработки операций связанных сторон, порядок формирования отчетности и её последующий анализ для оценки их эффективности и

формирования релевантной информации для принятия обоснованных управленческих решений.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ

Статьи, опубликованные в рекомендованных ВАК изданиях:

1. Созонов А.С. Представление и анализ информации о связанных сторонах в сельскохозяйственных организациях малого бизнеса / А.С. Созонов // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2016. – № 3. – С. 285-293 (0,41 п.л.).

2. Созонов А.С. Обзор, оценка и перспективы применения МСФО для малого и среднего бизнеса в мире / А.С. Созонов // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 5(419). – С. 281-293 (0,71 п.л.).

3. Созонов А.С. Конвергенция учетной политики малых и средних предприятий в условиях сближения международных и российских стандартов / А.С. Созонов // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 10. – С. 21-29 (0,81 п.л.).

4. Широбоков В.Г. Отражение информации собственников - работников микро- и малых предприятий по МСФО для малого и среднего бизнеса / В.Г. Широбоков, А.С. Созонов // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 4. – С. 14-20 (авторских 0,25 п.л.).

5. Созонов А.С. Алгоритм внедрения в России МСФО для малых и средних предприятий // Вестник Российского государственного экономического университета. – 2013. – № 2. – С. 84-90 (0,31 п.л.).

Статьи в прочих научных и практических изданиях:

6. Созонов А.С. Влияние профессионального суждения бухгалтера на принимаемые решения посредством комплексной учетной политики / А.С. Созонов // Теория и практика современной торговли : сборник научных работ : в 4 ч. – Тула : Тульский филиал РГТЭУ, 2011. – Ч. 4. – С. 214-222 (0,50 п.л.).

7. Созонов А.С. Налоговые органы как основное препятствие для формирования отчетности по международным стандартам / А.С. Созонов // Стратегия развития региона : инфраструктура, экономика, инновации, безопас-

ность, качество : материалы Международной научно-практической конференции. – Воронеж : Научная книга, 2011. – С. 443-448 (0,32 п.л.).

8. Созонов А.С. Формирование отчетности по МСФО для малого и среднего бизнеса. / А.С. Созонов // Инновационные технологии и технические средства для АПК : материалы Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых и специалистов, посвященной 100-летию ВГАУ им. императора Петра I : в 2 ч. – Воронеж: ФГБОУ ВПО ВГАУ, 2011. – Ч. 2. – С. 158-164 (0,30 п.л.).

9. Созонов А. С. Состояние бухгалтерской нормативно-правовой базы по МСФО в России на конец 2012 года / А. С. Созонов // Актуальные проблемы социально-экономического развития экономических систем. – Воронеж : Научная книга, 2013. – С. 291-296 (0,25 п.л.).

10. Созонов А.С. Цели операций связанных сторон и их отражение в учете предприятий / А.С. Созонов // Актуальные вопросы теории и практики финансово-хозяйственной деятельности : материалы Международной научно-практической конференции. – Воронеж : Научная книга, 2017. – С. 135-139 (0,19 п.л.).

11. Созонов А.С. Формирование перечня статей, необходимых для комплексного раскрытия информации о связанных сторонах / А.С. Созонов // Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровой : материалы V Международной научно-практической конференции : в 2 ч. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2016. – Ч. 1. – С. 172-177 (0,15 п.л.).

Заказ № 874 от «10» января 2019 г. Тираж 150 экз.

Отпечатано на множительной технике экономического факультета ВГУ
394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42-в