

## 2.7. БУХГАЛТЕРСКИЙ КОМПЛАЕНС КАК МЕТОД ПРЕДОТВРАЩЕНИЯ ИСКАЖЕНИЙ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Михеев М.В., соискатель кафедры  
«Бухгалтерский учет и аудит»

*ФГБОУ ВПО «Российский экономический  
университет им. Г.В. Плеханова»*

В статье рассматривается бухгалтерский комплаенс как метод предотвращения искажений в бухгалтерской отчетности, который должен позволить не только выявить, но и предотвратить существенные искажения бухгалтерской отчетности, вызванные преднамеренными (непреднамеренными) действиями (бездействием) строительной организации, противоречащими требованиям нормативно-правовых актов.

На современном этапе формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности ее пользователи и, особенно, ее составители постоянно находятся в состоянии неуверенности по отношению к достоверности, формируемых в ней показателей. Кроме того, и контролирующие органы, проверяющие бухгалтерскую (финансовую) отчетность не могут с уверенностью утверждать, что по каким-либо показателям бухгалтерской отчетности или по объектам бухгалтерского учета у них имеется профессиональное суждение не противоречащее нормам бухгалтерского законодательства.

Существуют разные причины, вызывающие такие сомнения, но основной является сложность и неоднозначность вновь вводимых способов бухгалтерского учета и отсутствие их интерпретации со стороны органов исполнительной власти исполняющих функции по толкованию норм законодательства в области бухгалтерского учета.

Существующие на сегодняшний день многочисленные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, оправдываются ожиданиями инвесторов и собственников, увидеть высокие финансовые показатели, а со стороны руководства стремлением максимально увеличить размеры своего денежного вознаграждения, зависящего от результатов деятельности. Поэтому строительные организации часто намеренно манипулируют с показателями бухгалтерской отчетности, изменение которых вследствие их искажения создает дополнительный информационный риск, связанный с отчетностью.

Сотрудники финансовых и бухгалтерских служб занимают позицию «невмешательства», что приводит к недобросовестному составлению бухгалтерской отчетности и значительному ее искажению. Действия руководства строительной организации по существенному искажению данных бухгалтерской отчетности могут быть продиктованы желанием снизить налоговые платежи или страховые взносы. Данная мотивация в значительной степени определяет разного рода манипуляции с данными бухгалтерской (финансовой) отчетности. Следовательно, актуальной является задача предотвращения искажений показателей в бухгалтерской отчетности посредством создания механизмов, препятствующих их совершению. Таким образом, вы-

явление искажений бухгалтерской отчетности выступает одной из наиболее важных проблем современного бухгалтерского учета.

Выявить и предупредить возможные искажения в бухгалтерской отчетности строительных организаций часто бывает трудно, поскольку совершаемые незаконные действия с показателями отчетности внешне выглядят как операции, вполне законные, осуществляемые в соответствии с установленными требованиями нормативно-правовых актов в области бухгалтерского учета и налогообложения.

Применяемые способы искажений отчетных показателей в целях минимизации налоговых обязательств, постоянно развиваются и, как правило, очень трудно выявляются при проведении контрольных мероприятий. Методы различных форм контроля (в т.ч. государственного, общественного и независимого) следует постоянно совершенствовать с тем, чтобы соответствовать изменившимся хозяйственным условиям, способствовать минимизации ошибок строительной деятельности, выявлять и предотвращать последствия, связанные с различными злоупотреблениями.

Одним из типов искажений являются умышленные искажения, допущенные в результате непреднамеренных действий. Факторами умышленных искажений являются мотивирующие факторы, факторы давления, возможности для совершения противоправных действий или способность их завуалировать, находя им логическое обоснование. Факторами неумышленных искажений является наличие активов, обязательств, видов доходов или расходов, оценка и методика отражения которых в бухгалтерском учете базируются на субъективных суждениях или допущениях, с трудом поддающихся подтверждению в нормативных документах по бухгалтерскому учету. В результате чего все чаще приходится встречаться на практике с таким термином, как профессиональная деформация или когнитивное искажение в условиях неоднозначности. Если с умышленными искажениями можно бороться посредством контрольных мероприятий (существуют методики организации внутреннего контроля в строительной организации), то с неумышленными искажениями, возникшими в результате профессиональной деформации следует бороться посредством организации бухгалтерского комплаенс.

Термин «комплаенс» означает способность действовать в соответствии с инструкциями, правилами и специальными требованиями.

В строительной отрасли бухгалтерский комплаенс может выполняться на двух уровнях.

- Первый уровень (макроуровень) – соответствие внешним бухгалтерским стандартам (национальным или международным), которые обязана выполнять строительная организация в целом и выявление фактов неоднозначности, сложности, нерациональности и невозможности их применения на уровне органов государственного регулирования бухгалтерского учета, или субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета (профессиональных сообществ).
- Второй уровень (микроуровень) – соответствие требованиям системы внутреннего контроля, которые устанавливаются с целью обеспечения выполнения внешних требований (бухгалтерских стандартов) и выявление фактов неоднозначности, сложности, нерациональности и невозможности их применения на уровне органов управления строительных организаций или специалистами системы внутреннего контроля.

Главной задачей бухгалтерского комплаенс на микроуровне является обеспечение создания в организации системы внутреннего контроля, которая адекватно измеряет и управляет рисками, с которыми сталкивается организация при применении норм бухгалтерского законодательства

Таким образом, предлагается следующее определение бухгалтерского комплаенса с точки зрения предотвращения искажения показателей бухгалтерской отчетности – это процесс управления рисками искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности вследствие возникновения конфликтов профессиональных суждений в области применения положений нормативных документов по бухгалтерскому учету.

Одним из направлений снижения риска искажения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности вследствие возникновения конфликтов профессиональных суждений в области применения положений документов по бухгалтерскому учету является комплаенс-контроль учетных проблем, складывающихся на определенном этапе развития системы бухгалтерского учета.

Таким образом, сложившаяся национальная система бухгалтерского учета, должна обеспечить всем лицам, заинтересованным в ее применении прозрачность, понятность, рациональность тех норм, требований и принципов, которые предлагает нам данная система. Необходимо отметить, что на макроуровне серьезные проблемы в развитии национальной системы бухгалтерского учета поднимались в 2004 г. в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [1], которые проявлялись:

- в отсутствии официального статуса бухгалтерской отчетности, составляемой по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), а также необходимой инфраструктуры применения МСФО;
- в формальном подходе регулирующих органов и хозяйствующих субъектов ко многим категориям, принципам и требованиям бухгалтерского учета и отчетности, отвечающим условиям рыночной экономики;
- в неоправданно высоких затратах хозяйствующих субъектов на подготовку консолидированной финансовой отчетности по МСФО путем трансформации бухгалтерской отчетности, подготовленной по российским правилам;
- в значительном административном бремени хозяйствующих субъектов по представлению избыточной отчетности органам государственной власти, а также излишних затратах из-за необходимости параллельно с бухгалтерским учетом вести налоговый учет;
- в слабости системы контроля качества бухгалтерской отчетности, в том числе в невысоком качестве аудита бухгалтерской отчетности;
- в недостаточности участия профессиональных общественных объединений и другой заинтересованной общественности, включая пользователей бухгалтерской отчетности, в регулировании бухгалтерского учета и отчетности, а также в развитии бухгалтерской и аудиторской профессии.

В Концепции делается вывод, что сложившаяся система бухгалтерского учета и отчетности не обеспечивает в полной мере надлежащее качество и надежность формируемой в ней информации, а также существенно ограничивает возможности полезного использования этой информации. Прошло почти десять лет с момента опубликования Концепции, некоторые проблемы были сняты, например, стали создаваться и активно работать профессиональные общественные объединения, но по-прежнему отсутствует фы четкая и прозрачная система взаимосотрудничества этих объединений с органами

государственной власти, на которые возложены функции в области регулирования национальной системы бухгалтерского учета. Отсутствие бухгалтерского комплаенса на макроуровне предопределяет формальный подход регулирующих органов в системе бухгалтерского учета к его основным элементам и принципам.

По нашему мнению, комплаенс-контролером в системе бухгалтерского учета на макроуровне должен выступать орган государственного регулирования бухгалтерского учета, так как субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета в силу исторически сложившейся российской ментальности не популярны среди профессионального сообщества. Например, таким органом может выступать совет по стандартам бухгалтерского учета при уполномоченном федеральном органе, который должен быть создан в соответствии со ст. 25 Федерального закона №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [2], с целью проведения экспертизы проектов федеральных стандартов на предмет:

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

В Законе о бухгалтерском учете много уделено внимания регламенту принятия документов по бухгалтерскому учету с участием Совета по стандартам, в частности федеральных стандартов, но абсолютно отсутствует регламент выявления фактов неоднозначности, сложности, нерациональности и невозможности их применения, то есть бухгалтерский комплаенс.

Нами предлагается блок-схема организации бухгалтерского комплаенса на макроуровне (на примере строительных организаций) (рис. 1), которая позволит избежать искажения показателей в бухгалтерской отчетности в результате неоднозначного применения норм бухгалтерского и иного законодательства.

Как представлено на блок-схеме (рис. 1) экспертные советы, при организациях, которые представляют интересы представителей бухгалтерской и сопутствующих бухгалтерской, профессий и имеющие условия и опыт в выполнении научно-исследовательских и иных аналогичных работ в области бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности собирают и анализируют практический опыт применения бухгалтерского законодательства организациями, выявляют проблемы и по установленной форме органом государственного регулирования бухгалтерского учета в виде информационного материала представляют в Совет по стандартам. Организации, представляющие интересы широкого круга пользователей и составителей бухгалтерской (финансовой) отчетности могут являться средствами массовой информации, строительные организации, образовательные учреждения, научно-исследовательские институты и прочие.

Совет по стандартам (не только своими силами, но и привлекая профессиональные сообщества) производит экспертизу информационного материала на предмет наличия проблемы в применении конкретных норм бухгалтерского законодательства и при положительном результате направляет в орган государственного регулирования бухгалтерского учета результаты экспертизы для дальнейшего решения со стороны данного органа по данному вопросу, например, разработка и утверждение

Минфином РФ интерпретаций по проблемным вопросам применения бухгалтерского законодательства.

На микроуровне бухгалтерский комплаенс представляет собой совокупность целей, задач, функций, взаимоотношений сотрудников финансовой и бухгалтерской службы с менеджерами и контрагентами, то есть это составляющая определенного бизнес-процесса.

Можно утверждать, что система внутреннего контроля строительной организации эффективна, если представленные ее компоненты подчинены комплаенс-контролю, т.е. контролю за соблюдением требований нормативных документов, инструкций, стандартов, положений и т.д., а значит, бухгалтерский комплаенс просто необходим. При этом метод комплаенс-контроль должен позволить не только выявить, но и предотвратить существенные искажения показателей бухгалтерской отчетности, вызванные преднамеренными (непреднамеренными) действиями (бездействием) строительной организации, противоречащими требованиям нормативных правовых актов.

Бухгалтерский комплаенс в строительных организациях на микроуровне позволяет осуществлять:

- выявление всех случаев несоблюдения строительной организацией требований нормативных правовых актов;
- предотвратить случаи несоблюдения строительной организацией требований нормативных правовых актов.

Применение метода бухгалтерского комплаенса в системе внутреннего контроля является многоуровневым, что предполагает признания трех уровней исполнения данного метода: собственники строительной организации, орган управления строительной организации, менеджмент. Механизм данного метода должен обеспечить ответственность органа управления перед собственниками, менеджмента — перед органами

управления организацией, собственников перед надзорными органами, организации перед сотрудниками и контрагентами, а также обществом в целом. Применение данного метода должно быть акцентировано на том, чтобы все эти уровни выполняли свои функции по соблюдению нормативных, профессиональных и этических стандартов, с целью минимизации правовых и репутационных рисков при сохранении баланса интересов между ними. Таким образом, основной принцип бухгалтерского комплаенса на микроуровне – применение единых стандартов хозяйственных процессов и контрольных процедур на всех уровнях управления.

Основная задача бухгалтерского комплаенса на микроуровне – обеспечение соответствия требованиям единых стандартов учетного обеспечения хозяйственных процессов посредством назначения контрольных процедур на предмет недопущения и выявления случаев несоблюдения строительной организацией требований нормативных правовых актов на определенном подпроцессе определенного вида хозяйственного процесса.

Это означает, что единые стандарты бизнес-процессов содержат контрольные процедуры, выполняемые на всех уровнях управления строительной организацией. Представляется необходимым определить в строительных организациях внутренних комплаенс-контролеров бизнес-процессов, которые при предположении, что контролируемый объект не соблюдает требования нормативных правовых актов, должны обсудить данные предположения с руководством строительной организации и при необходимости с представителями собственника строительной организации.

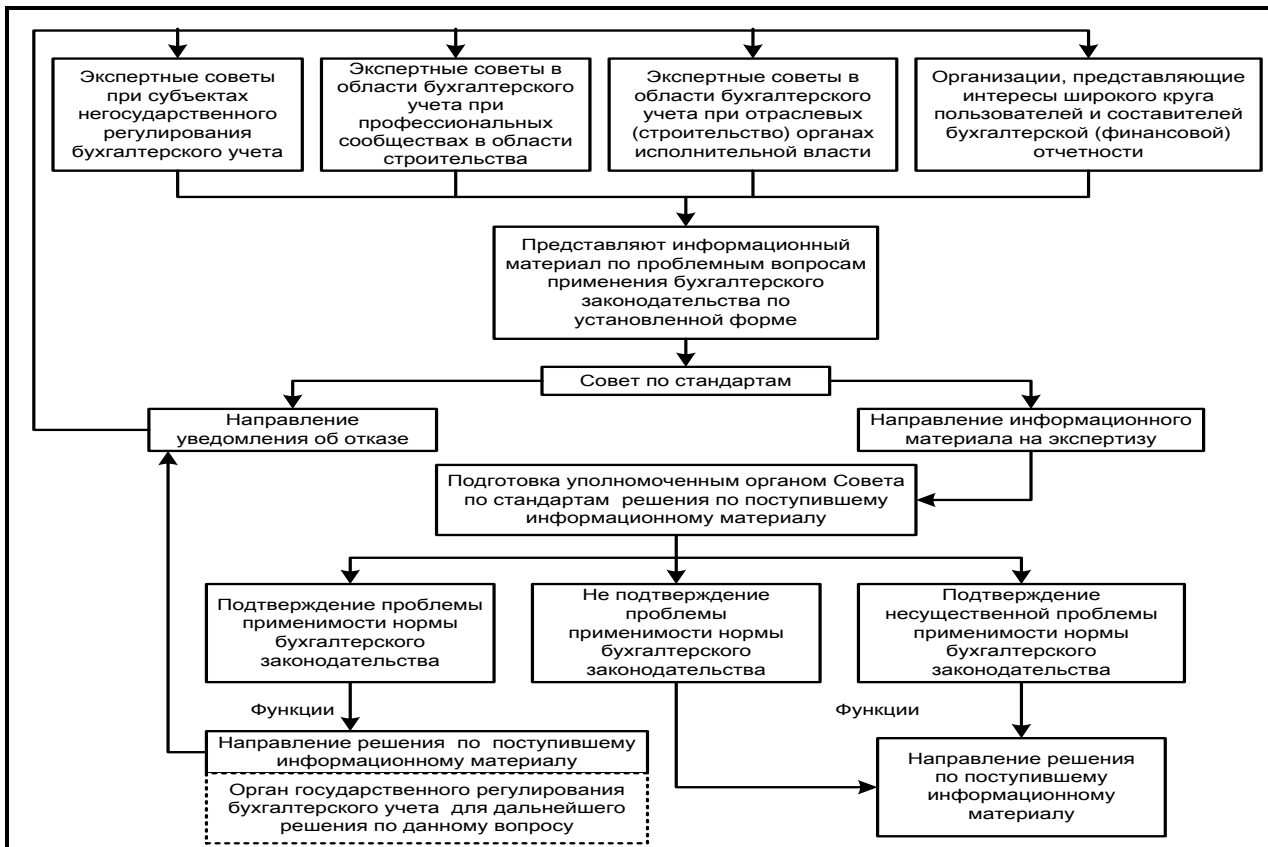


Рис. 1. Бухгалтерский комплаенс

Основной функцией комплаенс-контролеров является координация мер по выявлению и предотвращению правовых и репутационных рисков и взаимодействие со структурными подразделениями-участниками бизнес-процесса на всех уровнях управления. Обязанности комплаенс-контролеров могут выполнять отдельные штатные единицы в составе органов управления организацией, или частично занятые данной функцией руководители или специалисты.

Необходимо отметить, что помимо законодательных стандартов со стороны организации, в строительной организации формируется собственная нормативная база, в частности политика внутреннего контроля, поэтому методика бухгалтерского комплаенса должна строиться на основе положений данной политики и не противоречить ей. Так в политике внутреннего контроля обязательно должен быть представлен перечень стандартов с их описанием. Основным профессиональным стандартом является Типовое положение о бизнес-процессе, в котором реализуется выстроенная организацией контрольная среда, выполняются контрольные процедуры, предпринимаются меры по предотвращению рисков, в т. ч. связанных с мошенничеством, определяются зоны ответственности. На рис. 2 представлены основные элементы данного положения.

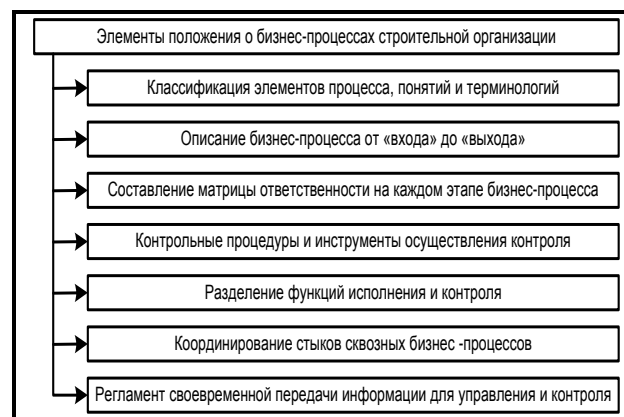


Рис. 2. Элементы бизнес-процесса в строительных организациях в рамках бухгалтерского комплаенса на микроуровне

Методика бухгалтерского комплаенса предполагает осуществлять те действия, которые предусмотрены самой системой внутреннего контроля строительной организации, то есть задействовать все ее компоненты на разных этапах применения данной методики.

Первый этап предусматривает проведение анализа существующей контрольной среды и контрольных процедур по бизнес-процессам строительной организации:

- анализ бизнес-процессов;
- оценка существующих контрольных процедур;
- оценка процедур обеспечения соблюдения строительной организацией требований нормативных правовых актов и корпоративных стандартов;
- идентификация рисков.

Второй этап предусматривает документирование бизнес-процессов, контрольной среды (процедур и механизмов контроля):

- документирование бизнес-процессов;
- установление прозрачной схемы организации управления бизнес-процессами по корпоративной вертикали;
- взаимодействие структурных подразделений по всей вертикали бизнес-процесса на основе утвержденных единых стандартов, правил и методик;
- отслеживание процедур контроля.

На основе обобщения результатов теоретических исследований, изучения различных аспектов организационно-проблем по заключению и реализации строительного подряда строительных организаций. Теоретическое обоснование и экспериментальная проверка подхода, связанного с применением бухгалтерского комплаенса в строительной организации, позволили выявить конкретные риски искажения бухгалтерской отчетности на одном из бизнес-процессов строительной организации – формировании договора строительного подряда.

Полученные результаты могут быть использованы при проведении внутреннего и внешнего контроля на определенном этапе бизнес-процесса строительной организации в частности на предварительном этапе заключения строительных договоров и апробирована на практике системная модель бизнес-процессов строительной организации, обеспечивающая эффективное проведение внутреннего контроля с целью предупреждения и выявления искажений в бухгалтерской отчетности.

## Литература

1. Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс] : Приказ М-ва финансов РФ от 1 июля 2004 г. №180. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : Федер. Закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 : ред. от 22 дек. 2011 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Брюханов М.Ю. Искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности: как выявить мошенничество [Текст] / М.Ю. Брюханов // Финансовый директор. – 2006. – №6. – С. 44-54.
5. Чайковская Л.А. Ошибки и мошенничество в искажении отчетности строительных организаций [Текст] / Л.А. Чайковская, М.В. Михеев // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – №3.

## Ключевые слова

Бухгалтерский комплаенс; бухгалтерская отчетность; искажение отчетности; внутренний контроль; строительство.

*Михеев Максим Вячеславович*

## РЕЦЕНЗИЯ

Рецензируемая статья Михеева М.В. является актуальной и особенно значимой в современных условиях. В статье ставится важная проблема выявления искажений бухгалтерской отчетности строительных организаций, являющаяся одной из наиболее важных проблем современного бухгалтерского учета.

Содержание рецензируемой статьи позволяет получить представление об методе комплаенс-контроль. Данный метод позволяет предотвращать существенные искажения бухгалтерской отчетности, вызванные преднамеренными (непреднамеренными) действиями (бездействием) строительной организации.

На основании проведенного исследования дано авторское определение понятия бухгалтерского комплаенса.

По мнению автора, система внутреннего контроля строительной организации эффективна, только если представленные компоненты системы внутреннего контроля подчинены комплаенс-контролю, т.е. контролю за

соблюдением требований нормативных документов, инструкций, стандартов, положений.

Практическая значимость исследования имеет место в связи с возможностью применения его результатов на практике. Отраженные в статье разработки и рекомендации могут способствовать обеспечению эффективного проведения внутреннего контроля с целью предупреждения и выявления искажений в бухгалтерской отчетности.

Статья выполнена на достойном теоретическом уровне, имеет логически выдержанную структуру, содержание излагается последовательно и доступно. Все выводы автора последовательны и хорошо аргументированы.

Содержание статьи соответствует требованиям, предъявляемым к подобному рода публикациям и может быть опубликована в журнале, рекомендованном ВАК РФ.

*Чайковская Л.А., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО «Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова»*