

## 2.3. ТИПИЧНЫЕ ИСКАЖЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ: УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА

Лаптев Н.Н., к.э.н., доцент, кафедра «Учет, анализ и аудит», Экономический факультет;

Волошин Д.А., к.э.н., кафедра «Учет, анализ и аудит», магистр и бакалавр экономики, заместитель финансового директора ООО «КОНЕКТ»

*Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова*

Финансовая отчетность дополняет бухгалтерскую отчетность путем расширения аналитической и пояснительной составляющих. Подробное описание существенных аспектов финансово-хозяйственной деятельности, выражение не только в количественных, но и в качественных характеристиках условий и результатов деятельности позволяет пользователю сделать более точный вывод относительно текущего положения и перспектив развития компании. Это способствует повышению прозрачности деятельности компании и устойчивости оценочных суждений, например рейтингов компании. Учетная политика и устав являются важнейшими составляющими примечаний к отчетности, в силу того, что в них раскрывается политика руководства в отношении формирования и отражения финансово-хозяйственной деятельности компании. Рассмотрены наиболее существенные подходы к искажению бухгалтерской отчетности в рамках учетной политики, устава, отчета о движении денежных средств, отчета об изменениях капи-

тала. Искажения бухгалтерской отчетности в данных направлениях способны существенно исказить фактическое экономико-финансовое положение компании и ввести ее пользователей в заблуждение.

В примечаниях к бухгалтерской отчетности отражены существенные аспекты ведения бухгалтерского учета в компании. Значимое место в пояснительной части к бухгалтерской отчетности занимает учетная политика и устав, которые являются базисными документами, регламентирующими порядок ведения и отражения фактов хозяйственной деятельности компании. Трудно переоценить важность правдивого отражения деятельности компании согласно закрепленных в учетной политике и уставе компании на условиях принципа единоначалия, без умышленного применения «двойных стандартов» [1, с. 37]. На основе анализа замечаний аудиторских заключений по отчетности отечественных компаний определены наиболее типичные направления искажений в части учетной политики и устава для российских компаний.

В табл. 1 сгруппированы типичные нарушения в бухгалтерском учете в части учетной политики, выявленные в ходе аудиторских проверок отечественных компаний, которые способны исказить данные финансовой отчетности. Затем приводится краткое описание по каждому выявленному нарушению, которое содержит описание выявленного нарушения и рекомендации аудитора.

Таблица 1

ТИПИЧНЫЕ НАРУШЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ В ЧАСТИ СИСТЕМЫ СОБСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ

Составляющая учетной политики для целей бухгалтерского учета	Типичные нарушения
Резерв под обесценение материально-производственных запасов (МПЗ)	Не утвержден порядок проверки не обесценение и методика формирования резерва под снижение стоимости МПЗ
Резерв под обесценение финансовых вложений	Не определен порядок проведения тестов на обесценение и методика создания резерва под обесценение финансовых вложений
Резерв по сомнительной дебиторской задолженности	Порядок расчета резерва по сомнительным долгам установлен полностью в соответствии с правилами формирования резерва в налоговом учете
Классификация доходов по сдаче имущества в аренду	Не утвержден порядок отражения доходов и расходов от сдачи имущества в аренду
Существенность	Не определен критерий существенности
Списание расходов будущих периодов	Не определен порядок списания расходов будущих периодов
Утверждение неунифицированных форм первичных документов	Не утверждено приложение с формами первичных документов, образцы которых не утверждены Федеральной службой государственной статистики

### Учетная политика – резерв под обесценение МПЗ

**Выявленное нарушение.** В результате аудита учетной политики было выявлено, что в учетной политике урегулированы не все способы учета, имеющие альтернативные варианты учета и отражения в отчетности, а именно: в учетной политике не утвержден порядок проверки не обесценение и методика формирования резерва под снижение стоимости МПЗ.

Отражение в отчетности МПЗ, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась, или они морально устарели либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, за минусом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

При этом методика расчета резерва законодательно не урегулирована. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденному приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 9 декабря 1998 г. №60н, методика проверки на обесценение и расчета резерва должна быть утверждена в учетной политике.

**Рекомендации аудитора.** Учесть замечания и внести необходимые исправления в учетную политику общества.

### Учетная политика – резерв под обесценение финансовых вложений

**Выявленное нарушение.** В учетной политике для целей бухгалтерского учета не определен порядок про-

ведения тестов на обесценение и методика создания резерва под обесценение финансовых вложений.

Проверка на наличие признаков обесценения финансовых вложений не проводилась.

Пунктом 37 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», утвержденного приказом Минфина РФ от 10 декабря 2002 г. №126н, устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности, признается обесценением финансовых вложений. В этом случае на основе расчета организации определяется расчетная стоимость финансовых вложений, равная разнице между их стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой такого снижения.

*Рекомендации аудитора.* Проверять финансовые вложения на обесценение и, в случае выявления устойчивого существенного снижения стоимости финансовых вложений, формировать резерв является обязанностью общества. При этом в ПБУ не утверждена методика расчета резерва.

#### **Учетная политика – резерв по сомнительной дебиторской задолженности**

*Выявленное нарушение.* Согласно представленной учетной политике для целей бухгалтерского учета, по сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности формируется резерв по сомнительным долгам. При этом порядок расчета резерва по сомнительным долгам установлен полностью в соответствии с правилами формирования резерва в налоговом учете (т.е. если задолженность просрочена на 45 дней, то под нее формируется резерв в размере 50% величины, а если на 90 дней – то 100%).

Данный порядок расчета резерва не основан на анализе возвратности просроченной дебиторской задолженности. В соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н, величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Установленный порядок не позволяет выразить мнение о достоверности суммы дебиторской задолженности, признанной в учете и отчетности сомнительной. По мнению аудитора, существует риск искажения прочих расходов и суммы прибыли по итогам отчетного периода.

*Рекомендации аудитора.* Учесть замечания и внести необходимые исправления в учетную политику общества.

#### **Учетная политика – классификация доходов по сдаче имущества в аренду**

*Выявленное нарушение.* В учетной политике для целей бухгалтерского учета не утвержден порядок отражения доходов и расходов от сдачи имущества

в аренду. В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденным приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №32н, и ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденным приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №33н, указанные доходы и расходы могут быть квалифицированы как доходы и расходы по обычным видам деятельности, так прочие.

*Рекомендации аудитора.* Учесть замечания и внести необходимые исправления в учетную политику общества.

#### **Учетная политика – существенность**

*Выявленное нарушение.* В учетной политике для целей бухгалтерского учета не определен критерий существенности.

В соответствии с п. 11 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденного приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. №43н, показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Согласно приказу Минфина РФ от 22 июля 2003 г. №67н, решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%.

*Рекомендации аудитора.* Учесть замечания и внести необходимые исправления в учетную политику общества.

#### **Учетная политика – списание расходов будущих периодов**

*Выявленное нарушение.* В учетной политике для целей бухгалтерского учета не определен порядок списания расходов будущих периодов.

В соответствии с п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н, расходы будущих периодов подлежат списанию в течение периода, к которому они относятся, равномерно, пропорционально объему продукции и иным способом, утвержденным в учетной политике.

*Рекомендации аудитора.* Учесть замечания и внести необходимые исправления в учетную политику общества.

#### **Учетная политика – утверждение неунифицированных форм первичных документов**

*Выявленное нарушение.* В учетной политике для целей бухгалтерского учета не утверждено приложение с формами первичных документов, образцы которых не утверждены Федеральной службой государственной статистики (Росстат), что не соответствует требованиям Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ.

*Рекомендации аудитора.* Учесть замечания и внести необходимые исправления в учетную политику общества.

### **Выводы по учетной политике**

В учетной политике утверждены не все способы учета, по которым законодательством предусмотрена вариативность или имеет место неурегулированность.

Обществу рекомендуется внести дополнения в учетную политику; утвердить формы отчетности в соответствии с принятым критерием существенности.

### **Прочее**

#### **Информационная система**

*Выявленное нарушение.* Аудитор отмечает следующие недостатки в системе внутреннего контроля общества: в обществе не организован надлежащим образом контроль за поддержкой и развитием на предприятии информационной и учетной систем, а именно: сотрудники испытывают некоторые трудности в связи с переходом от ручной к автоматизированной системе бухгалтерского учета, наблюдаются недостатки в обучении персонала в части пользования персональными компьютерами и программой 1С, не налажена корпоративная электронная почта, отсутствует в штате должность, в ответственность которой входило бы обеспечение работы ПК и программы 1С (сотрудник управляющей компании курирует данную область на непостоянной основе).

*Рекомендации аудитора.* Рекомендуем создать подразделение и привлечь достаточное количество специалистов для обеспечения полноценной поддержки, развития и усовершенствования информационной и учетной систем.

#### **Некорректная корреспонденция счетов**

*Выявленное нарушение.* В ходе аудита нераспределенной прибыли выявлено нарушение методологии отражения некоторых операций в учете общества. На счете 84 «Нераспределенная прибыль» отражаются операции в корреспонденции со счетом 10 (вознаграждение работников в натуральной форме, Д84 К10), 43 (списание МПЗ, Д84 К43), 50 (выплата материальной помощи и оплата жилья, Д84 К50), 51 (выплата материальной помощи, Д84 К50, возврат излишне перечисленных сумм, Д51 К84), 71 (аренда жилья у сотрудников Д84 К71). Общий оборот некорректных проводок по дебету счета 84 за 2008 г. составил 584 тыс. руб. Таким образом, занижены показатели себестоимости и прочих расходов.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов, утвержденного приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н, счет 84 «Нераспределенная прибыль» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации. Корреспонденция 84 счета с указанными выше счетами Планом счетов не предусмотрена.

Согласно Плану счетов, операции по вознаграждению работников в натуральной форме должны отражаться с использованием счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Счет 84 использует-

ся только при начислении доходов от участия в капитале организации.

Операции по списанию МПЗ должны отражаться в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) или другими соответствующими счетами.

Начисление материальной помощи отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», только если она выплачивается за счет прибыли прошлых лет. Если выплата производится за счет текущей прибыли, она отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» или по дебету счетов учета затрат (если матпомощь признается частью оплаты труда).

Аренда жилья у сотрудников должна отражаться с использованием счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

*Рекомендации аудитора.* Отразить операции в учете на соответствующих счетах согласно рекомендациям аудитора.

#### **Инвентаризация: материально-ответственное лицо является председателем**

*Выявленное нарушение.* В ходе проверки достоверности результатов инвентаризации в текущем году выявлены следующие факты:

- отсутствует инвентаризация займов и кредитов, расходов будущих периодов, финансовых вложений, расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами;
- в инвентаризационных описях основных средств отсутствует расписка материально ответственного лица;
- при проведении инвентаризации основных средств (ОС) материально-ответственное лицо являлось председателем инвентаризационной комиссии;
- обществом не представлены подтверждения от основных контрагентов, а также не проведена сверка с Федеральной налоговой службой (ФНС РФ).

Обществом нарушены действующие порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств перед составлением годовой бухгалтерской отчетности и оформления её результатов. Вышеприведенные факты свидетельствуют о слабой системе внутреннего контроля общества.

Согласно п. 2.4 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. №49, материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

В соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина РФ от 13. Июня 1995 г. №49, материально-ответственные лица не являются членами комиссий, но обязаны присутствовать при проведении инвентаризации наличия имущества.

*Рекомендации аудитора.* Обществу проводить инвентаризацию и документально оформлять ее результаты в соответствии с требованиями действующего законодательства РФ.

**Устае**

*Выявленное нарушение.* В соответствии с п. 18.1 действующего устава общества, в обществе наряду с единоличным исполнительным органом (президентом) предусмотрен коллегиальный исполнительный орган – правление.

Согласно п. 18.2 устава, количественный состав членов правления и срок полномочий определяются решением совета директоров.

2 марта 2004 г. советом директоров общества было избрано правление общества в количестве восьми человек сроком на три года (протокол заседания совета директоров от 2 марта 2004 г.).

5 июля 2004 г. совет директоров общества принял решение с 1 января 2005 г. расформировать действующее правление общества, правление общества на 2005 г. не создавать (протокол заседания совета директоров от 5 июля 2004 г.).

Предоставленные аудитору протоколы заседания совета директоров не подписаны уполномоченным лицом.

По мнению аудитора, нарушение обществом положений устава, касающихся формирования органов управления общества, могут привести к возникновению правовых рисков в связи с тем, что финансово-хозяйственная деятельность общества может быть признана несанкционированной должным образом в части вопросов, являющихся в соответствии с уставом компетенцией правления общества.

В соответствии со ст. 11 Федерального закона «Об акционерных обществах» №208-ФЗ: устав общества является учредительным документом общества (п. 1); требования устава общества обязательны для исполнения всеми органами общества и его акционерами (п. 2).

Предусмотренная п. 20.1 устава общества компетенция правления содержит достаточно общие формулировки и частично пересекается, например, с компетенцией президента общества.

Так, ст. 19.1 устава к компетенции президента относятся все вопросы текущей деятельности общества, за исключением вопросов, отнесенных к компетенции общего собрания акционеров, совета директоров и правления общества. Вместе с тем, оперативное руководство деятельностью общества относится на основании ст. 20.1 устава к компетенции правления. Все это не исключает вышеуказанные правовые риски.

*Рекомендации аудитора.* Аудитор рекомендует формировать все органы управления общества, предусмотренные уставом, либо внести изменения в устав (исключить из состава органов управления общества правление).

**Капитал – отрицательная величина**

*Выявленное нарушение.* По окончании 2-го финансового года и 1-го полугодия 3-го финансового года стоимость чистых активов общества составляет отрицательную величину (см. табл. 2).

Таблица 2

**СТОИМОСТЬ ЧИСТЫХ АКТИВОВ ОБЩЕСТВА**

Дата	Убытки	УК
31 декабря 2008 г.	(22 231)	10

Дата	Убытки	УК
31 декабря 2009 г.	(49 571)	10
30 июня 2010 г.	(62 914)	10

В соответствии с п. 3 ст. 20 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. №14-ФЗ (ред. от 27 дек. 2009 г.), если по окончании 2-го и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше 10 тыс. руб., общество подлежит ликвидации.

Таким образом, по состоянию на 30 июня 2010 г. стоимость чистых активов не соответствует требованиям Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью», в результате чего аудитор отмечает риск несоблюдения принципа непрерывности деятельности общества.

*Рекомендации аудитора.* Увеличить стоимость чистых активов до размера, установленного Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью»; вынести данный вопрос на рассмотрение участников общества.

**Капитал – отрицательные чистые активы**

*Выявленное нарушение.* По состоянию на 30 сентября 2010 г. чистые активы компаний группы составляют отрицательную величину (в тыс. руб.).

В соответствии с п. 6 ст. 35 Федерального закона «Об акционерных обществах» от 24 ноября 1995 г. №208-ФЗ (в ред. от 3 ноября 2010 г.), в случае, если по окончании финансового года, следующего за вторым финансовым годом, стоимость чистых активов акционерного общества останется меньше его уставного капитала, то общество обязано принять одно из следующих решений:

- об уменьшении уставного капитала общества до величины, не превышающей стоимости его чистых активов;
- о ликвидации общества.

Кроме того, обращаем внимание на факт того, что по состоянию на 30 сентября 2010 г. краткосрочные обязательства компаний группы превышают оборотные активы (в тыс. руб.).

Учитывая вышеизложенное, в случае сохранения данного положения по состоянию на 31 декабря 2010 г., аудиторское заключение по компаниям группы будет модифицировано посредством включения параграфа, привлекающего внимание к существованию существенных факторов, имеющих отношение к допущению о непрерывности деятельности.

*Рекомендации аудитора.* Увеличить стоимость чистых активов до размеров, установленных Федеральными законами «Об акционерных обществах» и «Об обществах с ограниченной ответственностью»; вынести данный вопрос на рассмотрение акционеров и участников компаний группы.

**Отчет об изменениях капитала**

*Выявленное нарушение.* В представленной к проверке отчетности в ф. № 3 «Отчет об изменении капитала» не заполнен справочный раздел. В результате обществом не отражены данные о величине чистых активов на отчетные даты. В пояснительной записке данная информация также не раскрыта. Кроме того, в

ф. № 3 «Отчет об изменении капитала» не отражено формирование уставного капитала.

В результате выявленного нарушения снижен уровень достоверности и полноты представления информации об имущественном и финансовом положении общества, о его изменениях, а также финансовых результатах его деятельности для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Согласно п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденного приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. №43н, бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

В соответствии с приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. №67н при разработке организацией самостоятельно форм бухгалтерской отчетности на основе образцов форм, приведенных в приложении к приказу №67н, должны соблюдаться общие требования к бухгалтерской отчетности (полнота, существенность, нейтральность и пр.), изложенные в ПБУ 4/99.

В бухгалтерскую отчетность должны включаться показатели, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. При этом следует иметь в виду, что отдельные показатели, которые недостаточно существенны для того, чтобы требовалось их отдельное представление в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках, могут быть достаточно существенными, чтобы представляться обособленно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

**Рекомендации аудитора.** Соблюдать предусмотренный действующим законодательством по бухгалтерскому учету порядок отражения показателей в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Усилить внутренний контроль над формированием показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности общества в соответствии с приказом №67н.

### **Отчет движения денежных средств (ОДДС) – ошибочное отражение поступлений денежных средств**

**Выявленное нарушение.** В ходе проведения аудита были выявлены следующие нарушения формирования показателей ф. №4 «Отчет о движении денежных средств»: поступления денежных средств от одного из участников в денежной форме в счет оплаты вклада в уставный капитал отражены в составе прочих поступлений по текущей деятельности в качестве сравнительных данных.

Поступления денежных средств в счет погашения задолженности по взносам в уставный капитал подлежат отражению в составе поступлений по финансовой деятельности. Кроме того, учитывая, что общество создано 6 декабря 2006 г., то указанное поступление должно быть отражено в составе поступлений отчетного периода. **Рекомендации аудитора.** В ре-

зультате выявленного нарушения искажены строки отчетности: завышены данные строки 110 «Прочие поступления» и занижены поступления по финансовой деятельности ф. №4 «Отчет о движении денежных средств» за отчетный период.

### **Отчет движения денежных средств (ОДДС) – ошибочное отражение поступлений денежных средств в результате размещения собственного векселя**

**Выявленное нарушение.** Поступления денежных средств в результате размещения собственного векселя и по договорам займа обществом отражены в составе прочих поступлений по текущей деятельности в составе сравнительных данных.

Поступления денежных средств в результате размещения собственного векселя и по договорам подлежат отражению в составе поступлений кредитов и займов, предоставленных другими организациями в составе финансовой деятельности. Кроме того, учитывая, что общество создано 6 декабря 2006, то указанное поступление должно быть отражено в составе поступлений отчетного периода. Согласно п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденного приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. №43н, бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Согласно п. 15 приказа Минфина РФ от 22 июля 2003 г. №67н, данные ОДДС должны характеризовать изменения в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Текущей деятельностью является деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности.

Инвестиционной деятельностью признается деятельность организации, связанная:

- с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей;
- с осуществлением собственного строительства, расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки;
- с осуществлением финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставление другим организациям займов и т.д.).

Финансовой деятельностью считается деятельность организации, в результате которой изменяется величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления другими организациями займов, погашение заемных средств и т.п.). Форма №4 «Отчет о движении денежных средств»

сформирована с нарушениями порядка, установленного законодательством по бухгалтерскому учету.

**Рекомендации аудитора.** Соблюдать предусмотренный действующим законодательством порядок формирования показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности.

### **Приобретение беспроцентных векселей**

**Выявленное нарушение.** В ходе проведения проверки было выявлено, что обществом приобретены простые беспроцентные векселя по договору. Решение общего собрания участников общества к проверке не представлено.

Согласно п. 3 ст. 46 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. №14-ФЗ, решение о совершении крупной сделки принимается общим собранием участников общества. Крупной сделкой является сделка или несколько взаимосвязанных сделок, связанных с приобретением, отчуждением или возможностью отчуждения обществом прямо либо косвенно имущества, стоимость которого составляет более 25% стоимости имущества общества, определенной на основании данных бухгалтерской отчетности за последний отчетный период, предшествующий дню принятия решения о совершении таких сделок, если уставом общества не предусмотрен более высокий размер крупной сделки. Согласно данным бухгалтерской отчетности на дату сделки, стоимость приобретенных векселей превысила 50% валюты баланса.

Крупная сделка, совершенная с нарушением установленных требований, может быть признана судом недействительной по иску общества или его участника (п. 5 ст. 46 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. №14-ФЗ).

Кроме того, к сделке по приобретению векселей могут быть также применены правила одобрения сделок с заинтересованностью, так как эмитентом приобретенных векселей является один из участников общества.

**Рекомендации аудитора.** В связи с непредоставлением документов аудитор не может подтвердить легитимность сделки по приобретению векселей и, как следствие, правомерность отражения указанных операций в учете и отчетности.

### **Оформление документации – правомерность подписания бухгалтерских документов**

**Выявленное нарушение.** В соответствии с приказом обязанности главного бухгалтера общества возложены на генерального директора. Однако отчетность от имени главного бухгалтера подписана другим лицом. Документы о назначении его на должность главного бухгалтера к проверке не представлены.

Аудитор отмечает, что в соответствии с п. 5 ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. Бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет ведется централизованной бухгалтерией,

специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, подписывается руководителем организации, централизованной бухгалтерии или специализированной организации либо бухгалтером-специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

**Рекомендации аудитора.** В связи с непредоставлением документов, подтверждающих полномочия подписывающего лица, по мнению аудитора, представленная отчетность имеет дефект формы и не может быть признана соответствующей законодательству.

### **Некорректное указание курса на дату совершения операции**

**Выявленное нарушение.** При проверке правильности расчетов по контрактам, стоимость которых выражена в валюте, были выявлены операции, пересчет в рубли по которым производился по курсу, действующему на дату, отличную от даты совершения операции. Выявленное расхождение связано с некорректным применением курса в программе бухгалтерского учета. Причина технического сбоя на момент проведения проверки не установлена.

Ниже представлена операция, по которой выявлено отклонение, связанное с некорректным указанием курса на дату совершения операции:

В соответствии с пп. 5 и 6 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в валюте», утвержденного приказом Минфина РФ от 25 декабря 2007 г. № 147н, для целей бухгалтерского учета пересчет стоимости актива или обязательства, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком РФ и действующему на дату совершения операции в иностранной валюте.

Выявленное отклонение к искажению показателей финансовой отчетности не приводит, однако свидетельствует о несоблюдении требований действующего законодательства и может привести к искажению показателей финансовой отчетности в последующих отчетных периодах.

**Рекомендации аудитора.** Усилить контроль по учету операций, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

### **Отсутствие политики ценообразования**

**Выявленное нарушение.** В соответствии с приказом Министерства экономического развития РФ (Минэкономки РФ) «Об утверждении Методических рекомендаций по реформе предприятий (организаций)» от 1 октября 1997 г. №118 (ч. 3), рекомендовано разработать и закрепить в обществе установленную политику ценообразования, направленную на достижение стратегических целей общества (получение прибыли). Ценовую политику предприятия рекомендуется использовать для максимизации рентабельности продаж, максимизации рентабельности чистого собственного капитала предприятия, стабилизации цен, прибыльности и рыночной позиции, достижение наиболее высоких темпов роста продаж.

**Рекомендации аудитора.** Разработать политику ценообразования, утвердить приказом руководства общества.

**Налог на прибыль – неправомерное включение процентов по контролируемой задолженности в полной сумме**

*Выявленное нарушение.* Обществом неправомерно учитываются в расходах для целей налога на прибыль начисленные проценты по контролируемой задолженности в полной сумме.

Статьей 269 Налогового кодекса РФ (НК РФ) установлен порядок определения предельной величины процентов, признаваемых расходом для целей исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

При этом если налогоплательщик – российская организация имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации, либо по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой согласно законодательству РФ аффилированным лицом указанной иностранной организации, а также по долговому обязательству, в отношении которого такое аффилированное лицо и (или) непосредственно эта иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации (контролируемая задолженность перед иностранной организацией), и если размер контролируемой задолженности перед иностранной организацией более чем в ТРИ раза (для банков, а также для организаций, занимающихся исключительно лизинговой деятельностью, – более чем в 12,5 раза) превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика – российской организации (собственный капитал) на последнее число отчетного (налогового) периода, то при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, с учетом положений п. 1 ст. 269 НК РФ применяются правила, установленные п. 2 ст. 269 НК РФ.

Согласно п. 2 ст. 269 НК РФ, налогоплательщик обязан на последнее число каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.

При этом коэффициент капитализации определяется путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и деления полученного результата на три (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, – на 12,5).

В п. 3 ст. 269 НК РФ установлено, что в состав расходов включаются проценты по контролируемой задолженности, рассчитанные в соответствии с п. 2 данной статьи, но не более фактически начисленных процентов.

Здесь же обращаем внимание, что при расчете коэффициента капитализации используются данные бухгалтерского учета (величина собственного капитала). При этом при внесении изменений в бухгалтерский учет в связи с обнаружением ошибок за прошлые периоды рекомендуется для расчета собственного капитала использовать данные бухгалтерского учета с учетом исправлений.

*Рекомендации аудитора.* Во избежание налоговых рисков учитывать проценты по контролируемой задолженности в расходах для целей налога на прибыль в соответствии с требованиями действующего законодательства, пересчитать налоговые обязательства по налогу на прибыль, подать уточненные декларации.

В связи с влиянием исправлений за прошлые отчетные периоды в бухгалтерском учете на изменение величины собственного капитала (расхождение с данными бухгалтерского учета) на отчетные даты, используемого в расчетах предельной величины процентов по контролируемой задолженности рекомендуем оформить налоговый регистр с расшифровкой расчета величины собственного капитала для налогового учета.

**Налог на прибыль – неправомерное включение амортизации по зданию**

*Выявленное нарушение.* Обществом неправомерно учитывается в расходах для целей налога на прибыль амортизация, начисленная по зданию торгового-развлекательного комплекса (инвентарный номер). По данным бухгалтерского учета, дата ввода здания в эксплуатацию – 23 апреля 20XX г. Дата подачи документов на регистрацию права на недвижимое имущество – 4 июня 20XX г., что подтверждено распиской регистрирующего органа в получении документов.

Согласно п. 2 ст. 259 НК РФ, начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

При этом п. 8 ст. 258 НК РФ определено, что основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

В соответствии с п. 1 ст. 130 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ), к недвижимому имуществу отнесены земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, т.е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения.

Право собственности и другие вещные права на недвижимое имущество, ограничение этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре учреждениями юстиции (п. 1 ст. 131 ГК РФ).

Таким образом, для начала начисления амортизации по основному средству, права на которое подлежат государственной регистрации, необходимо выполнение двух условий: включение основного

средства в амортизационную группу (наличие документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав); ввод основного средства в эксплуатацию.

*Рекомендации аудитора.* Внести изменения в налоговый учет в связи уточнением суммы налоговой амортизации, пересчитать налоговые обязательства по налогу на прибыль, подать уточненные декларации.

## ВЫВОДЫ

Искажения в части учетной политики и устава способны принести существенный ущерб как репутации компании, так и экономико-финансовому положению компании. Систематизация наиболее часто используемых подходов к искажению бухгалтерской отчетности позволяет определить признаки такого рода искажений и выявить их в анализируемой отчетности компании. Учетная политика и устав являются основополагающими документами, регламентирующие единые подходы к оценке и отражению фактов хозяйственной деятельности [2, с. 187]. Двойственная трактовка одних и тех же фактов хозяйственной деятельности и экономико-хозяйственных операций способно подорвать справедливую оценку деятельности компании и доверие к бухгалтерской отчетности заинтересованных пользователей.

## Литература

1. Досиков В.С. и др. Оценка перспектив создания международного финансового центра в Москве к 2020 году [Текст] / Досиков В.С., Бигдай О.Б., Кричмара Е.И. // Вестник СевКавГТИ. – 2014. – №16. – С. 33-41.
2. Досиков В.С. Рынок FOREX в России: проблемы регулирования и учетно-аналитического обеспечения основных участников [Текст] / Досиков В.С. // Вестн. Московской гос. академии делового администрирования ; Сер. : Экономика. – 2012. – №6. – С. 182-188.
3. Хорин А.Н. Финансовая отчетность организации: цель составления [Текст] / А.Н. Хорин. – М. : Бухгалтерский учет. 2001.
4. Хорин А.Н. Финансовая отчетность организаций [Текст] / А.Н. Хорин // Бухгалтерский учет. – 2001. – №4-9.
5. Шишкова Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] / Т.В. Шишкова, Е.А. Козельцева. – М. : Рид Групп, 2001. – 320 с.

## Ключевые слова

Искажение финансовой отчетности; отчет о движении денежных средств; отчет об изменении капитала; причина фальсификации финансовой отчетности; прозрачность финансовой отчетности; структура собственности; транспарентность; корпоративная финансовая отчетность; мошенничество.

*Лаптев Николай Никитич*

*Волошин Дмитрий Александрович*

## РЕЦЕНЗИЯ

Статья Лаптева Николая Никитича и Волошина Дмитрия Александровича написана на актуальную и малоизученную в отечественной экономической литературе тему. Это связано с тем, что учетная политика является важнейшим внутренним документом, определяющим ведение финансово-хозяйственной деятельности в компании.

Сегодня, как правило, российские компании вынуждены вести несколько видов учета, например, бухгалтерский учет по российским стандартам, бухгалтерский учет по международным стандартам бухгалтерского учета, налоговый учет, управленческий учет. Принципиальные различия при подготовке данных видов учета закреплены в учетной политике компании, которая определяет логичность и последовательность применения выбранных компанией принципов ведения учета. Это является важнейшим условием для сопоставимости подготовленных отчетов за разные отчетные периоды.

Практическая значимость представленной статьи заключается в том, что определены наиболее часто встречающиеся выявленные нарушения в ходе аудиторских проверок на российских компаниях. Систематизированы, благодаря анализу аудиторских проверок, наиболее типичные замечания и зафиксированные нарушения. Это позволяет руководству компании строить свою учетную политику на предприятии, избегая типичных ошибок и оптимизировать ресурсы на ее обновление.

Представленная статья соответствует предъявляемым издательско-редакционным требованиям и рекомендуется к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ», реферируемый Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки РФ.

*Чая В.Т., д.э.н., профессор, академик РАЕН, заместитель заведующего кафедрой «Учета, анализа и аудита» Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова*