

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Румянцева Вера Максимовна

КОНТРОЛЬ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ КАК ФАКТОР ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДОСТОВЕРНОСТИ ОТЧЕТНОСТИ

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика:
бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Мельник Маргарита Викторовна,
доктор экономических наук, профессор

Москва – 2023

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать ученые степени кандидата наук, ученые степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится 21 июня 2023 г. в 12:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.121 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 55, Зал заседаний ученых советов.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 100 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Бариленко В.И., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Петров А.М., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Рожнова О.В., д.э.н., профессор;
ученый секретарь – Блинова У.Ю., д.э.н., доцент;

члены диссертационного совета:

Башина О.Э., д.э.н., профессор;
Бычкова С.М., д.э.н., профессор;
Вахрушина М.А., д.э.н., профессор;
Герасимова Е.Б., д.э.н., профессор;
Гришкина С.Н., д.э.н., профессор;
Евстафьева Е.М., д.э.н., доцент;
Ефимова О.В., д.э.н., профессор;
Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор;
Королёв О.Г., д.э.н., доцент;
Мельник М.В., д.э.н., профессор;
Пласкова Н.С., д.э.н., профессор;
Толмачев М.Н., д.э.н., доцент.

Автореферат диссертации разослан 21 апреля 2023 г.

I Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Особенности современного этапа развития экономики, связанные с решением задач ускоренного восстановления базовых отраслей при усилении внимания к формированию наукоемких производств, направленных на создание инновационных продуктов и технологий, определяют необходимость существенных изменений в системе управления на всех уровнях. В этих условиях субъекты экономических отношений целесообразно рассматривать не как обособленные единицы рынка, а как участников единого воспроизводственного процесса в системе хозяйственных взаимосвязей со средой функционирования в процессе создания продуктов конечного потребления и обеспечения устойчивого роста стоимости бизнеса.

Условия и характер деятельности экономических субъектов обуславливают изменение требований к информации, необходимой всем участникам производственного и деловых процессов для принятия управленческих решений. Повышаются требования к аккумуляции и раскрытию информации, характеризующей деятельность экономических субъектов, их хозяйственные взаимосвязи и сопутствующие им риски, что предполагает необходимость развития и совершенствования отчетности экономических субъектов, формирующей большую часть этой информации.

Необходимостью становится презентация стейкхолдерам информации о факторах создания бизнесом стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе с учетом сопутствующих бизнес-рисков, что приводит к расширению границ отчетности экономических субъектов и выходу ее за рамки традиционной стандартизированной модели. Фокус внимания в отчетности смещается с достигнутых результатов и итоговых показателей финансово-хозяйственной деятельности в сторону факторов, определивших данные результаты. При этом используется финансовая и нефинансовая информация учетного и внеучетного характера в контексте сопутствующих рисков бизнеса, что в большей мере соответствует требованиям полноты, достоверности и транспарентности отчетности. Тенденции развития отчетности экономических

субъектов актуализируют необходимость совершенствования учетной политики.

Расширение границ и функций учетной политики обуславливает необходимость контроля за ее соблюдением во всех звеньях корпоративной структуры. Эта тенденция должна стать фактором снижения возможности искажения, фальсификации, а главное – вуалирования отчетных данных. Уровневый подход к формированию и контролю корпоративной учетной политики является залогом эффективности раскрытия позиций отчетности и соответствия функционирования экономического субъекта выбранной им стратегии через аналитическую функцию учетных систем. Формирование учетной политики должно быть направлено на обеспечение достоверности отчетности всех уровней – от внутренней отчетности отдельных подразделений до отчетности корпоративной структуры в целом. В этих условиях возрастает роль контроля учетной политики в контексте обоснованности применения профессионального суждения при признании оценки элементов отчетности для обеспечения достоверности отчетных данных экономических субъектов.

Контроль формирования и исполнения учетной политики с соблюдением федеральных стандартов бухгалтерского учета особенно актуален в условиях перехода на новые стандарты аудита, в соответствии с которыми аудиторское заключение должно содержать не только мнение о достоверности отчетности экономического субъекта во всех существенных аспектах, но и предоставлять пользователям информацию о ключевых вопросах аудита, касающихся основных аспектов деятельности бизнес-системы в целом и ключевых сопутствующих бизнес-рисков.

Риск-ориентированный подход становится основой организации учетно-контрольных процессов экономического субъекта, что обеспечивает должный уровень достоверности отчетности, подтверждаемой использованием установленных норм.

Актуальность контроля усиливается выделением статьи 19 «Внутренний контроль» Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», в котором учетная политика рассматривается как самостоятельный объект контроля, поскольку она является регулятором корпоративных отношений через

управленческую функцию учетных систем.

Отмеченное определяет актуальность выбранной темы исследования.

Степень разработанности темы исследования. Вопросы, связанные с принципами формирования, изменения и раскрытия, а также контроля исполнения положений учетной политики, являющейся основой организации учетного процесса, достаточно широко исследованы в научных трудах отечественных и зарубежных авторов.

Методические вопросы учетной политики системно были рассмотрены в трудах Р.А. Алборова, А.С. Бакаева, Н.М. Балакиревой, С.Н. Гришкиной, В.Б. Ивашкевича, Н.А. Каморджановой, Н.П. Кондракова, М.И. Кутера, Н.Н. Макаровой, М.Ю. Медведева, М.Л. Пятова, О.В. Рожновой, С.А. Рассказовой-Николаевой, Н.С. Сахчинской, Л.З. Шнейдмана и др.

Вопросы контроля и аудита учетной политики отражены в трудах М.А. Азарской, С.М. Бычковой, Е.Б. Герасимовой, Ю.А. Данилевского, И.Д. Деминой, М.В. Мельник, С.А. Рассказовой-Николаевой, И.А. Резвых, Н.С. Сахчинской, В.П. Суйца, Я.В. Соколова, Т.Ю. Фоминой, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана и др.

Международный опыт изучения вопросов учетной политики изложен в трудах зарубежных авторов: Р. Адамса, Х. Андерсона, Э. Аренса, Ф.Л. Дефлиза, Г.Р. Дженика, Д. Колдуэлла, Дж. Лоббека, Б. Нидлза, Дж. Робертсона и др.

Вопросы, связанные с учетной политикой в целях налогового учета, исследовали Т.В. Бодрова, В.В. Громов, Н.П. Кондраков, Т.И. Кришталева, Т.Л. Крутякова, М.И. Кутер, Н.Н. Макарова, Е.В. Оломская, Н.С. Сахчинская, Ю.В. Силантьев, Я.В. Соколов и др.

Вопросы о связи учетной политики и управленческого учета рассматривали М.А. Вахрушина, М.М. Каверин, А.В. Лисичкин, Е.Е. Лялькова, Е.В. Никифорова, С.А. Новоселова, Н.С. Сахчинская, Ю.К. Харакоз и др.

Вопросы контроля за договорной политикой рассматривались Е.С. Вылковой, И.В. Кладовой, Н.Н. Макаровой, А.В. Марсовой, В.П. Прохоренко, М.Л. Пятовым и др.

Изучение научных работ российских и зарубежных специалистов по

постановке учета и составлению отчетности показывает, что не в полной мере раскрываются вопросы, возникающие в результате развития корпоративных структур и требований новых парадигм отчетности, обусловленных процессами интеграции и институционализма.

Расширение границ учетной политики в контексте смещения фокуса внимания с границ отчетности отдельных юридических лиц до границ бизнеса определяет необходимость рассмотрения специфики учетной политики во взаимосвязи с принципами консолидации воспроизводственного процесса, что является обоснованием актуальности взаимосвязи учетной политики и корпоративного управления, прежде всего в части усиления роли контрольной функции управления.

Цель исследования состоит в обосновании направлений развития учетной политики, обеспечивающей достоверность отчетности экономических субъектов на основе контроля за ее соответствием условиям функционирования корпоративных структур, требований риск-ориентированного подхода к построению учетно-контрольных процессов, своевременности выявления резервов повышения эффективности использования ресурсов и устойчивого развития отдельных подразделений и корпоративной структуры в целом.

Для реализации поставленной цели в исследовании решаются следующие **задачи**:

- анализ направлений совершенствования публичной отчетности экономических субъектов, позволяющей сформировать достоверную и полную информацию об их развитии;

- выявление особенностей корпоративной структуры как объекта исследования в контексте эволюции экономических отношений и определение роли учетной политики как регулятора учетно-контрольных процессов, обеспечивающего формирование необходимой и достаточной достоверной информации на всех уровнях корпоративного управления;

- обоснование расширенной структуры учетной политики, организации контроля за ее формированием и реализацией в отдельных звеньях корпоративных структур;

- разработка уровневой структуры учетной политики, формирующей достоверную и релевантную учетную информацию и согласованность основных элементов корпоративной отчетности;

- определение форм взаимосвязи учетной политики и системы внутреннего контроля с учетом особенностей решения задач на разных уровнях корпоративной структуры;

- развитие риск-ориентированного подхода как основы организации учетно-контрольного процесса и формирования достоверных баз данных для принятия управленческих решений;

- обеспечение направленности контроля учетной политики на формирование достоверной отчетности как основы определения стратегий развития экономического субъекта и своевременное выявление резервов повышения эффективности корпоративной структуры.

Объектом исследования являются экономические отношения производственных звеньев корпоративной структуры как базовой формы организации бизнеса в условиях современной экономики и системы учетно-контрольных процессов, обеспечивающих достоверную информацию, необходимую и достаточную для принятия управленческих решений.

Предметом исследования являются принципы и методы контроля за формированием и исполнением учетной политики корпоративных структур разного типа интеграции.

Методология и методы исследования. Теоретической основой исследования являются научные труды ведущих российских и зарубежных ученых в области теоретико-методологических вопросов организации учетно-контрольных процессов и учетной политики; российские и зарубежные нормативные документы, регламентирующие учетную политику; статьи и обобщенный опыт лучших практик формирования и контроля исполнения учетной политики, адекватной задачам развития экономического субъекта и экономики страны в целом.

Исследование проводилось с использованием общенаучных методов познания: дедукция, индукция, анализ, синтез, классификация, систематизация,

обобщение, группировка, сравнение.

Нормативная и информационная база исследования. Нормативной базой исследования являются российское и международное законодательство, стандарты и нормативные документы в области бухгалтерского учета, отчетности, аудита и контроля.

Информационной базой исследования являются научные труды ведущих российских и зарубежных ученых, научные публикации в российских и международных периодических изданиях, материалы итогов научных конференций по вопросам совершенствования учетно-контрольных процессов. Применительно к объектам исследования информационной базой является отчетность экономических субъектов разного типа интеграции и разной учетной политики их подразделений, порядок формирования отчетности, положения по организации внутреннего контроля и управлению рисками. Для решения поставленных задач использовались материалы отчетности отдельных экономических субъектов и доступные базы информационно-аналитических данных.

Научная новизна исследования состоит в обосновании новых аспектов учетной политики, адекватных требованиям стейкхолдеров к достоверной и полной информации, и определении особенностей методики контроля за формированием и реализацией учетной политики на разных уровнях управления корпоративных структур для согласованности функционирования деятельности их подразделений.

Положения, выносимые на защиту:

- обоснованы тенденции совершенствования учетной политики, обусловленные эволюцией экономических отношений и отчетности, характеризующей устойчивое развитие экономических субъектов (С. 27-40);

- определено значение учетной политики как методического инструментария корпоративного управления в целях формирования достоверной отчетности, необходимой и достаточной для принятия эффективных управленческих решений (С. 51-63);

- предложена уровневая структура корпоративной учетной политики,

соответствующая организационной структуре и стратегии развития экономического субъекта с учетом целесообразности классификации ее регламентов на стандартизированные и нестандартизированные (С. 90-97);

- раскрыта риск-ориентированная идеология контроля за формированием и реализацией учетной политики экономических субъектов для обеспечения достоверности отчетности на разных стадиях ее разработки и исполнения (С. 64-89);

- разработана риск-ориентированная методика контроля учетной политики, основанная на принципе существенности статей отчетности, позволяющая достоверно раскрыть основные факторы и тенденции развития корпоративных структур (С. 101-103; 122-134; 140-151);

- выделены задачи внутреннего контроля реализации учетной политики в конкретных подразделениях корпоративной структуры и намечены методические подходы к оценке эффективности влияния учетной политики на достоверность и надежность учетной информации о развитии данных подразделений (С. 97-109).

Теоретическая значимость работы состоит в том, что на основе результатов анализа российских и зарубежных научных исследований и систематизации практического опыта экономических субъектов обоснована структура полной, достоверной и транспарентной отчетности, порядка ее формирования и контроля на основе создания риск-ориентированной уровневой учетной политики корпоративных структур, реализация которой будет являться регулятором корпоративных отношений и инструментом методического обеспечения корпоративного управления в условиях риск-ориентированного подхода к организации учетно-контрольного процесса.

Практическая значимость работы заключается в возможности применения результатов исследования в практической деятельности корпоративных структур при организации систем внутреннего контроля и аудита, а также в работе аудиторских и консультационных организаций. Качественная проработанность и постоянный контроль исполнения положений уровневой корпоративной учетной политики, основанной на риск-ориентированном подходе, будут являться фактором обеспечения достоверности всех уровней отчетности корпоративных

структур. В результате расширения функций учетной политики за счет выделения ее новых аспектов, она становится инструментом методического обеспечения корпоративного управления, повышая тем самым его качество и результативность. Самостоятельную практическую значимость имеет предложенная методика контроля учетной политики, основанная на принципе существенности статей отчетности, обеспечивающая ее достоверность.

Область исследования соответствует п. 11.3. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой) отчетности по отраслям, территориям и иным сегментам хозяйственной деятельности», п. 11.7. «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите», п. 11.8. «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии» Паспорта научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика (экономические науки).

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Степень достоверности результатов исследования обеспечивается тем, что оно базируется на научных трудах российских и зарубежных ученых в области учетной политики и контроля за ее исполнением, учитывает требования российского и международного законодательства и нормативных документов, регламентирующих учетно-контрольные процессы, и не противоречит базовым научным концепциям и тенденциям развития методов контроля, определениям учетного процесса и эволюции отчетности в современных условиях.

Результаты исследования используются в практической деятельности ряда организаций. Основные положения исследования опубликованы в специализированных научных изданиях, а также докладывались на научно-практических конференциях.

Основные результаты исследования обсуждались и получили одобрение на следующих научно-практических конференциях: на Международной научно-практической конференции «Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской» (г. Воронеж, Воронежский государственный университет, 13 апреля 2012 г.); на Всероссийской научно-практической

конференции «Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита» (г. Иркутск, Байкальский государственный университет экономики и права, 20 апреля 2012 г.); на 49-й Международной научно-практической он-лайн конференции «Татуровско-Шереметовские чтения» на тему «Реформирование бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерского образования в соответствии с международными стандартами в условиях перехода к цифровой экономике» (Москва, Экономический факультет МГУ имени М.В. Ломоносова, Саморегулируемая организация аудиторов, Ассоциация «Содружество», 21-22 октября 2021 г.); на Международной научно-практической конференции «Устойчивое развитие цифровой экономики: глобальные вызовы и перспективы инновационного прорыва» (Москва, РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, 24-25 ноября 2021 г.); на XIII Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» на тему «Цифровая экономика как условие прозрачности отчетности» (Москва, Финансовый университет, 16-17 декабря 2021 г.).

Материалы исследования используются в практической деятельности АО «Эверайз-Консалтинг». В частности, департаментом «Управленческого консалтинга» используется принцип формирования уровневой структуры отчетности и уровневого подхода к разработке и контролю учетной политики организаций-клиентов, к которым консалтинговые услуги, реализуемые АО «Эверайз-Консалтинг», применяются. Это позволяет определять иерархию уровней управления в целях оптимизации системы внутренних договорных отношений и внутренней подотчетности, в результате которой выявляются сопутствующие бизнес-процессам риски, а также обеспечивается оптимизация всего учетного процесса и повышение достоверности и полноты отчетности всех уровней в управленческих целях.

Материалы исследования используются в практической деятельности ООО «Аудит-Трейд». В частности, используется методика контроля учетной политики, основанная на принципах существенности, на разных этапах аудиторской проверки:

- на этапе планирования аудиторской проверки (в целях понимания деятельности аудируемого лица и вынесения суждения о соответствии структуры отчетности аудируемого лица стратегии его функционирования и развития);

- в процессе проведения аудиторских процедур по существу (аудиторское мнение формируется на основании соответствия реальности ведения учета и составления отчетности по существенным статьям выбранным принципам учетной политики и их соответствию действующим нормативным регламентам);

- на завершающей стадии аудита (при подготовке аудиторского заключения в виду взаимосвязи риск-ориентированного подхода к учетно-контрольному процессу с ключевыми вопросами аудита, раскрытие которых в аудиторском заключении является обязательным в соответствии с Международными стандартами аудита).

Внедрение в практику методики контроля учетной политики, основанной на принципе существенности, позволяет значительно снизить объемы аудиторской проверки на разных ее этапах.

Материалы исследования использовались Департаментом учета, анализа и аудита ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в преподавании учебных дисциплин «Аудит бизнеса» и «Аудит и внутренний контроль».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. Основные результаты исследования отражены в 5 научных работах общим объемом 3,97 п.л. (весь объем авторский), в том числе 4 статьи авторским объемом 3,66 п.л. опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации обусловлены целью, задачами и логикой исследования. Диссертация включает в себя введение, три главы, заключение, список литературы из 164 наименований, четыре приложения. Текст диссертации изложен на 218 страницах, содержит 4 рисунка, 37 таблиц.

II Основное содержание работы

В соответствии с поставленной целью разработаны рекомендации по расширению границ учетной политики, обеспечивающей достоверность отчетности корпоративных структур, и методам контроля за ее реализацией:

1) Обоснованы тенденции совершенствования учетной политики, обусловленные эволюцией экономических отношений и отчетности, характеризующей устойчивое развитие экономических субъектов.

В настоящее время экономические субъекты рассматриваются как звенья одного воспроизводственного (производственного) процесса с учетом их хозяйственных взаимосвязей и сопутствующих рисков.

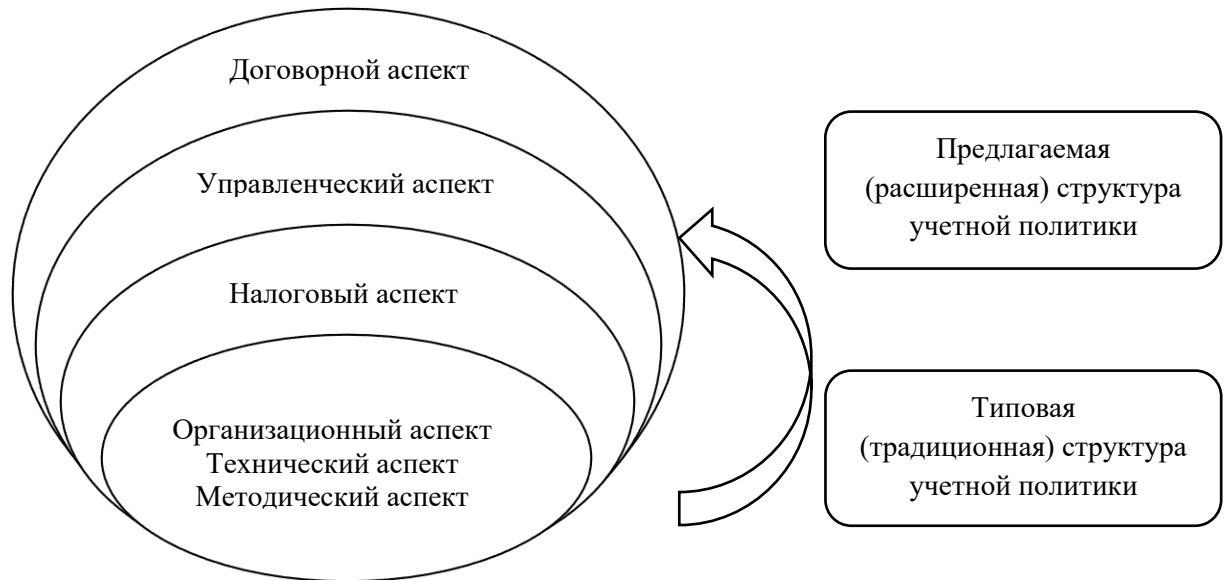
Границы отчетности экономических субъектов расширяются до границ производственного процесса (бизнеса). При этом фокус внимания при формировании отчетности смещается с итоговых показателей финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов в сторону данных о факторах создания стоимости их бизнеса с учетом форм сотрудничества с партнерами и сопутствующих этому процессу рисков, наделяя учет прогнозными функциями. Возникает объективная необходимость отражения учетного процесса в отчетности, адаптированной к специфике развития новых экономических отношений, что оказывает прямое влияние на содержание и порядок интерпретации финансовой отчетности.

Раскрывая тенденции развития отчетности, доказана необходимость расширения ее границ и выхода за рамки стандартизированной модели отчетности подтверждающего характера с целью полноты удовлетворения потребностей общества и роста стоимости бизнеса.

Объективная необходимость ориентации на интересы разных групп пользователей отчетности, необходимость сочетания финансовой и нефинансовой информации, а также наделяния учета прогнозными функциями являются идеологической основой эволюции парадигм отчетности и развития ее новых моделей.

Повышение требований к раскрытию информации, содержащейся в

отчетности, обуславливает расширение границ учетной политики, являющейся методологией организации учетного процесса и составления отчетности, определяет направления ее совершенствования и появление новых аспектов. Расширение аспектов учетной политики, обусловленное развитием экономических отношений и эволюцией учета и отчетности, представлено на рисунке 1.



Источник: разработано автором.

Рисунок 1 – Расширение аспектов учетной политики, обусловленное развитием экономических отношений и эволюцией учета и отчетности

Традиционными аспектами учетной политики являются организационный, технический и методический, находящиеся в состоянии постоянного совершенствования и раскрывающие вопросы, связанные с организацией и ведением учетного процесса, влиянием учетных методов на финансовые результаты деятельности и формирование итоговых статей отчетности. Расширенные аспекты (налоговый, управленческий и договорной) наделяют учетную политику функциями инструмента корпоративного управления, регулируя отношения участников производственного процесса.

Совершенствование традиционных и развитие новых аспектов учетной политики определяются целями развития экономического субъекта и служат функциям корпоративного управления, в результате чего осуществляется выбор наиболее эффективных методов и регламентации корпоративного учетного процесса в целом, позволяющих формировать полную, достоверную и транспарентную отчетность.

2) Определено значение учетной политики как методического инструментария корпоративного управления в целях формирования достоверной отчетности, необходимой и достаточной для принятия эффективных управленческих решений.

В условиях развития современной экономики корпорации, являющиеся базовой формой организации бизнеса, основанной на долевой собственности, консолидации капитала, развитии новых договорных отношений с партнерами, и других формах взаимодействия, требуют нового подхода к разделению функции владения, использования и управления бизнесом.

Процесс консолидации капитала расширяется до понятия консолидации воспроизводственного процесса, по результатам которого формируется интегрированная корпоративная отчетность, презентующая стейкхолдерам возможности удовлетворения их потребностей и процесс создания стоимости бизнеса во временной перспективе с учетом сопутствующих рисков. В соответствии с целями функционирования корпоративная стратегия определяет вовлеченность отдельных участников корпоративных отношений в единый воспроизводственный процесс. Учетная политика, следуя тенденциям развития видов и форм отчетности, должна расширять свои границы, становясь инструментом корпоративного управления, регулируя учетными методами вовлеченность отдельных участников корпоративных отношений в единый воспроизводственный процесс.

Экономические субъекты рассматриваются не обособленно друг от друга, а с учетом их роли в производственном процессе и сопутствующих рисков. Элементы корпоративности предполагают учет отдельными юридическими лицами их влияния на общие финансовые результаты деятельности корпоративной структуры в целом. Происходит выбор наиболее эффективных форм взаимодействия материнской компании с дочерними и зависимыми, а также структурных подразделений между собой за счет повышения эффективности учетного процесса и его должной регламентации.

Учетная политика, расширяя свои границы и становясь инструментом корпоративного управления, раскрывает свои аспекты в выполнении основных

функций корпоративного управления посредством учетных методов и регламентации учетного процесса корпоративных структур прежде всего через организацию и координацию деятельности входящих в корпорацию подразделений и юридических лиц, формируя планы их взаимосвязанного развития и контролируя их выполнение. Это позволяет обеспечить сбалансированность их деятельности с позиций ассортимента, сроков производства продукции (оказания услуг, выполнения работ), качества и ресурсного обеспечения. Таким образом расширение границ учетной политики, обусловленное развитием экономических отношений в условиях расширения внешних и внутренних хозяйственных связей, предполагает уровневый подход к ее исполнению и может рассматриваться как инструмент реализации корпоративной стратегии.

3) Предложена уровневая структура корпоративной учетной политики, соответствующая организационной структуре и стратегии развития экономического субъекта с учетом целесообразности классификации ее регламентов на стандартизированные и нестандартизированные.

Для достижения запланированных результатов деятельности и исполнения единой стратегии развития корпорации необходимо согласованное управление на всех уровнях. Уровни функционирования корпорации как интегрированной структуры можно разделить на две группы: функционирование на уровне отдельных юридических лиц, входящих в состав корпорации, и взаимодействие участников единой консолидированной группы. Для решения современных задач бизнеса процесс консолидации расширяет свои границы с определения периметра консолидации по принципу объединения капиталов до периметра консолидации по принципу единства воспроизводственного процесса, при этом последний принцип становится преобладающей формой процесса корпоративной интеграции.

Корпоративная учетная политика, опираясь на уровневый подход к своему формированию и раскрытию, должна разрабатываться исходя из уровней функционирования корпоративной структуры и релевантных им уровней корпоративного управления. Соответствие уровней корпоративной учетной политики уровням корпоративного управления представлено на рисунке 2.



Источник: разработано автором.

Рисунок 2 – Соответствие уровней корпоративной учетной политики уровням корпоративного управления

Каждый уровень корпоративной учетной политики должен соответствовать релевантному уровню корпоративного управления и иметь соответствующую регламентацию. Это предполагает необходимость выхода учетной политики за рамки стандартизированной формы предоставления информации, необходимой стейкхолдерам, и органам управления корпорацией.

Учетная политика, ориентируясь на тенденции развития отчетности, выходящей за рамки стандартизированной, расширяет свои границы за счет широкого использования нефинансовой информации в целях более полного отражения форм взаимодействия подразделений корпоративной структуры.

Уровневый подход к формированию корпоративной учетной политики предполагает разную степень регламентации уровневых положений.

Уровень отчетности отдельных юридических лиц, входящих в состав консолидированной группы, является самым регламентируемым и стандартизированным. Юридические лица при организации и ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности руководствуются Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», принимаемыми Федеральными стандартами финансовой отчетности и ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Уровень отчетности группы, консолидированной по капиталам, является регламентируемым и стандартизированным в соответствии с Федеральным законом от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» и МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», раскрывающий вопросы, связанные с формированием учетной политики и изменениями, вносимыми в учетную политику, МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», разъясняющий вопросы, связанные с раскрытием положений учетной политики в отчетности.

Уровень отчетности группы, консолидированной по воспроизводственному процессу, являясь основой тенденции развития интегрированной отчетности, выходящей за рамки стандартизированной модели отчетности, не является регламентированным федеральными и отраслевыми стандартами.

Нестандартизированные положения отчетности, связанные с консолидацией воспроизводственного процесса, предполагают нестандартизированный подход к формированию соответствующего уровня учетной политики, заключающийся в определении порядка взаимоотношений участников воспроизводственного процесса и определением их доли вовлеченности в общий процесс производства учетными методами. Нестандартизированные положения корпоративной учетной политики, по существу, являются регламентом построения бизнес-процессов корпорации и должны быть разработаны, исходя из профессионального суждения в соответствии с внутренними методами контроля и подчиняться управленческим

целям.

Корпоративная учетная политика, разрабатываемая исходя из уровней корпоративной отчетности, включает в себя стандартизированные и нестандартизированные регламенты построения корпоративного учетного процесса, основанного на организационной специфике корпорации в разрезе ее бизнес-процессов и сопутствующих им рисков.

Расширяя свои границы и функции от регламентации учетного процесса отдельного юридического лица до регламентации учетного процесса корпорации как интегрированной структуры, учетная политика становится регламентом корпоративных отношений.

4) Раскрыта риск-ориентированная идеология контроля за формированием и реализацией учетной политики экономических субъектов для обеспечения достоверности отчетности на разных стадиях ее разработки и исполнения.

В основе разработки уровневой корпоративной учетной политики положен риск-ориентированный подход, являющийся основой организации учетно-контрольных процессов экономического субъекта, направленных на формирование прозрачной и достоверной отчетности, отвечающей современным требованиям бизнеса.

Информация о корпоративном управлении и управлении рисками является неотъемлемой частью корпоративной отчетности. Корпоративное управление становится нефинансовым фактором создания стоимости, а процесс управления рисками должен быть интегрирован в целостный процесс корпоративного управления и, прежде всего, в его контрольную функцию, как ключевую на всех стадиях управления.

С системой внутреннего контроля (далее – СВК) учетная политика должна быть связана через раскрытие целевой направленности категорий контроля на всех стадиях своей разработки и исполнения, а именно: учетная политика в процессе обеспечения требования эффективности и результативности деятельности; учетная политика в процессе обеспечения требования достоверности и своевременности отчетности; учетная политика в процессе обеспечения требования соблюдения

применимого законодательства.

Взаимосвязь учетной политики и СВК обеспечивается через определение основных точек контроля, основанных на ключевых рисковых зонах деятельности, определяя объекты и субъекты контроля на разных уровнях корпоративного управления. Направления корпоративного контроля включают контроль исполнения корпоративной учетной политики, риск-ориентированный контроль и контроль эффективности деятельности.

Контроль учетной политики на разных стадиях ее разработки и исполнения должен учитывать специфику корпоративной интеграции и систему бизнес-процессов в соответствии с корпоративной стратегией и уровневый корпоративным управлением. Учетная политика должна быть согласованной по всем звеньям корпоративной структуры, положения которой связаны со спецификой бизнес-процессов, что актуализирует задачу контроля согласованности ее положений со стратегией функционирования и целевыми задачами процесса ее исполнения в разрезе хозрасчетных отношений.

СВК должна быть интегрирована с принципами учетной политики, так как именно ее положения определяет внутрифирменные принципы учета. Это позволяет оценивать качество организации СВК как для внутренних целей экономического субъекта, так и для аудиторских целей. При этом внутренний аудит корпоративного уровня выходит за рамки внешнего аудита отдельных юридических лиц и реализуется в интересах корпорации в целом советом директоров.

Тенденции расширения границ отчетности определяют новые требования к аудиторским услугам. Аудит отчетности экономических субъектов расширяется до процесса аудита их бизнеса. Актуальность тенденции перехода от аудита отчетности к аудиту бизнеса подтверждается новыми требованиями к аудиторскому заключению, обозначенными международными стандартами аудита, а именно включением в него ключевых вопросов аудита, которые соотносятся с ключевыми рисками бизнеса. Это имеет принципиальное значение для риск-ориентированного подхода учетной политики и постановки СВК экономического субъекта.

5) Разработана риск-ориентированная методика контроля учетной политики, основанная на принципе существенности статей отчетности, позволяющая достоверно раскрыть основные факторы и тенденции развития корпоративных структур.

На основании риск-ориентированного подхода предложена риск-ориентированная методика контроля учетной политики, основанная на принципе существенности статей отчетности. Целью методики является контроль формирования и раскрытия ключевых положений учетной политики, соотносящихся с существенными статьями отчетности, соответствующими ключевым аспектам его деятельности и ключевым сопутствующим рискам.

Предлагаемая методика контроля включает следующие действия:

- 1) расчет уровня существенности на основании профессионального суждения;
- 2) определение существенных статей отчетности на основании вертикального и горизонтального анализа отчетности;
- 3) анализ структуры отчетности на соответствие существенных статей отчетности сущности деятельности и стратегии функционирования;
- 4) выявление положений учетной политики, релевантных существенным статьям отчетности;
- 5) анализ соответствия реальности ведения учета и составления отчетности выбранным положениям учетной политики;
- 6) анализ соответствия выбранных положений учетной политики действующим регламентам;
- 7) анализ раскрытия выбранных положений учетной политики в составе пояснений к отчетности.

Понятие существенности напрямую связано с ключевыми рисками. Статьи отчетности, признанные существенными в соответствии с профессиональным суждением, максимально характеризуют результативность деятельности экономического субъекта, в частности ключевые показатели его деятельности, и максимально связанные с ключевыми рисками его бизнеса. Последние согласуются

с ключевыми вопросами аудита, подлежащими раскрытию в аудиторском заключении в соответствии с международными стандартами аудита.

Предложенная риск-ориентированная методика контроля учетной политики должна служить целям как внутреннего контроля экономического субъекта, так и аудиторским целям и обеспечивать разумную уверенность в том, что система ведения учета и составления отчетности во всех существенных аспектах соответствует положениям принятой учетной политики, сформированной в соответствии с действующими регламентами.

Контроль учетной политики, основанный на принципе существенности статей отчетности, является фактором обеспечения ее достоверности во всех существенных аспектах.

б) Выделены задачи внутреннего контроля реализации учетной политики в конкретных подразделениях корпоративной структуры и намечены методические подходы к оценке эффективности влияния учетной политики на достоверность и надежность учетной информации о развитии данных подразделений.

Качество корпоративной отчетности зависит от согласованности отчетности отдельных участников воспроизводственного процесса и их ориентации на конечные результаты деятельности корпорации. Качественное корпоративное управление подразумевает контроль со стороны материнской компании над деятельностью отдельных участников воспроизводственного процесса в целях исполнения единой стратегии.

Контроль корпоративной учетной политики увязывается с учетными политиками отдельных юридических лиц, входящих в состав консолидированной группы, в целях согласования их совместной деятельности в процессе оптимального следования единой стратегии функционирования и создания стоимости посредством регламентации корпоративного учетного процесса. Необходимостью становится оценка рискованности существенных статей отчетности отдельных участников воспроизводственного процесса в целях дальнейшей консолидации.

Риск-ориентированный контроль учетной политики отдельных юридических

лиц, входящих в состав консолидированной группы, основанный на принципе существенности статей отчетности, включает контроль соответствия:

- способов ведения учета и составления отчетности положениям учетной политики в разрезе существенных статей отчетности;
- выбранных положений учетной политики действующим регламентам;
- структуры учетной политики сущности деятельности и стратегии функционирования юридического лица существенности статей отчетности.

Риск-ориентированный контроль учетной политики консолидированной группы, основанный на принципе существенности статей отчетности, включает контроль соответствия:

- методов консолидации положениям учетной политики по принципу существенности статей отчетности в разрезе структуры периметра консолидации;
- способов ведения учета и составления отчетности положениям учетной политики по принципу существенности статей отчетности в разрезе структуры периметра консолидации;
- выбранных положений учетной политики действующим регламентам, установленным высшим органом управления корпорации;
- структуры учетной политики сущности деятельности и стратегии функционирования консолидированной группы через принцип существенности статей отчетности в разрезе структуры периметра консолидации.

Ключевые положения корпоративной учетной политики должны соответствовать ключевым аспектам деятельности корпорации и ключевым рискам ее бизнеса, учитывая специфику групповой структурной интеграции. Тип интеграции определяется спецификой воспроизводственного процесса и влияет на внутригрупповые расчеты, порядок и регламентация которых определяются положениями корпоративной учетной политики.

Консолидация воспроизводственного процесса не может быть регламентирована государственными либо отраслевыми стандартами, она является нестандартизированной и регламентируется внутренними положениями экономического субъекта, основанными на специфике конкретного бизнеса и на профессиональном суждении внутренних контролеров и аудиторов. Внутренний

контроль должен быть интегрирован в целостную систему корпоративного управления, регулируя основные параметры учета и использования ресурсов конкретных подразделений корпоративной структуры, а также маркетинговую и договорную политику всех участников воспроизводственного процесса на согласованность в процессе следования единой стратегии функционирования и ориентирования на конечный корпоративный продукт.

Правильно выстроенная и отлаженная система контроля учетной политики является одним из основных факторов обеспечения достоверности отчетности и повышения эффективности деятельности экономического субъекта.

III Заключение

В процессе развития экономики происходит расширение границ привычных экономических понятий, в частности отчетность экономических субъектов расширяет свои границы и смещает фокус внимания стейкхолдеров с достигнутых показателей деятельности за период в сторону понимания бизнеса и факторов создания бизнесом стоимости во временной перспективе с учетом сопутствующих рисков.

Тенденции развития отчетности вызваны необходимостью расширения ее границ и выхода за рамки стандартизированной модели подтверждающего характера. Объективная необходимость ориентации на интересы разных групп пользователей отчетности, сочетания финансовой и нефинансовой информации, а также наделения учета прогнозными функциями являются идеологической причиной эволюции парадигм и развития новых моделей отчетности.

Возникают новые требования к учетной политике и внутреннему контролю, обусловленные расширением границ отчетности и новой идеологией ее формирования.

Учетная политика может рассматриваться как методология формирования корпоративной отчетности и регулятор корпоративных отношений, устанавливая регламенты экономического взаимодействия участников воспроизводственного процесса.

Уровневый подход к формированию и реализации корпоративной учетной политики, соответствующий уровням корпоративного управления и уровневой корпоративной отчетности, наделяет учетную политику функциями инструмента корпоративного управления, раскрывая управленческий, налоговый и договорной аспекты учетной политики применительно к конкретному бизнесу. Задача разработки и контроля уровневой учетной политики с учетом систематизации и методов регулирования корпоративных взаимоотношений, является задачей всей системы корпоративного управления.

Корпоративная учетная политика должна быть интегрирована с системой внутреннего контроля. Внутренний контроль организуется с учетом положений корпоративной учетной политики, имеющей как стандартизированные, так и нестандартные регламенты, основанные на профессиональном суждении и применимые к конкретному бизнесу и сопутствующим этому бизнесу рискам.

Контроль учетной политики, основанный на принципе существенности статей отчетности, максимально связан с сопутствующими ключевыми рисками бизнеса, подлежащими раскрытию в аудиторском заключении в соответствии с международными стандартами аудита, а также с ключевыми аспектами деятельности экономического субъекта и стратегией его развития. На основании риск-ориентированного подхода к контролю учетной политики предложена методика контроля учетной политики, основанная на принципе существенности статей отчетности как факторе обеспечения достоверности отчетности во всех существенных аспектах.

Корпоративная учетная политика, являющаяся методологией организации корпоративного учетного процесса и составления корпоративной отчетности, рассматривается как инструмент методического обеспечения корпоративного управления, а уровневый риск-ориентированный контроль ее исполнения становится решающим условием реализации корпоративной стратегии развития экономического субъекта, гарантией достоверности и полноты информации, необходимой стейкхолдерам, в первую очередь инвесторам.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации*Публикации в рецензируемых научных изданиях,
определенных ВАК при Минобрнауки России:*

1. Румянцева, В.М. Уровневая учетная политика как инструмент корпоративного управления / В.М. Румянцева // Инновационное развитие экономики. – 2018. – № 3 (45). – С. 271-275. – ISSN 2223-7984.

2. Румянцева, В.М. Учетная политика в системе корпоративного управления / В.М. Румянцева // Научно-практический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2018. – № 7. Том 1. – С. 128-132. – ISSN 2227-3891.

3. Румянцева, В.М. Риск-ориентированный подход как основа формирования корпоративной учетной политики / В.М. Румянцева // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – № 4. Том 5. – С. 120-130. – ISSN 2408-9303.

4. Румянцева, В.М. Тенденции совершенствования учетной политики, обусловленные эволюцией парадигм отчетности / В.М. Румянцева // Проблемы экономики и юридической практики. – 2021. – № 2. Том 17. – С. 138-144. – ISSN 2541-8025.

Публикации в других научных изданиях:

5. Румянцева, В.М. Актуальность нематериальных активов в условиях изменения структуры национального хозяйства / В.М. Румянцева // Инновационное развитие экономики. – 2012. – № 2 (8). – С. 90-92. – ISSN 2223-7984.