

АУДИТ РАСЧЕТОВ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ОПЕРАЦИЙ ОТСТУПНОГО

© 2021 Е.С. Поварова*

В сложной экономической ситуации, при неблагоприятном влиянии внешних или внутренних факторов организации могут использовать операции отступного. В процессе аудиторской проверки аудитору следует всесторонне рассмотреть не только операции отступного, но и выявить причины подобного погашения обязательств аудируемым лицом – должником или получения исполнения обязательства аудируемым лицом – кредитором. Операции отступного могут указать аудитору на отдельные аспекты проверки, которым необходимо уделить особое внимание. Однако для этого необходим эффективный инструментарий проведения проверки указанных операций в виде форматов рабочих документов и описания этапов проведения проверки операций отступного. Цель работы – представить алгоритм проведения проверки операций отступного в процессе проведения аудиторской проверки, указав этапы и использование аудиторских процедур, а также предложить рабочие документы для проведения аудиторской проверки. Использованные методы исследования – группировка и систематизация информации, метод логического обобщения, сравнительный и факторный анализ. В статье представлен алгоритм проведения проверки операций отступного, рассмотрен налоговый аспект особенностей учета отступного и приведен формат рабочего документа при проверке операций отступного – как в учете должника, так и кредитора. Приведенный алгоритм и рабочие документы представляют методологическую основу для проведения аудита.

Ключевые слова: операции отступного, кредиторская задолженность, международные стандарты аудита.

Основные положения:

- ◆ представлены особенности налогообложения операций отступного для проведения проверки корректности определения показателей налогового учета по этим операциям;
- ◆ предложен алгоритм проведения проверки расчетов при использовании операций отступного;
- ◆ приведены форматы рабочих документов для проведения аудита расчетов при использовании операций отступного, которые являются инструментарием проведения аудиторской проверки.

Введение

В процессе деятельности любой организации возникают расчеты с контрагентами – покупателями (заказчиками), поставщиками (подрядчиками), сотрудниками организации по заработной плате и подотчетным суммам, а также с бюджетом по обязательным платежам в виде налогов, сборов и страховых взносов. При осуществлении деятельности в организации возникают обязательства в виде оплаты за товар, оказанные услуги, выполненные работы или в виде выполнения взятых на себя

договорных обязательств перед покупателями (заказчиками).

Ввиду нестабильности продаж товаров, сезонного характера работы организации, неблагоприятных факторов внешней среды и прочего платежеспособность организации может снижаться. В результате организация может быть не способна выполнить свои договорные обязательства по оплате денежными средствами. В этом случае она может прибегнуть к одной из форм погашения обязательства – к операции по предоставлению отступного.

* Поварова Елизавета Сергеевна, кандидат экономических наук, доцент Московского университета имени С.Ю. Витте. E-mail: eliza.grishina@mail.ru.

Если организация по соглашению с контрагентом возвращает ему что-то другое, чем то, что указано первоначально в договоре, – это является операцией по предоставлению отступного (ст. 409 ГК РФ).

В соответствии со ст. 409 ГК РФ по соглашению сторон обязательство может быть прекращено предоставлением отступного – уплатой денежных средств или передачей иного имущества. Следовательно, в качестве отступного организация вправе передать стороне любое имущество.

Е.А. Тюхова и О.Н. Козьякина¹ рассматривают отступное как способ истребования обязательств кредитора. Данное утверждение верно, так как с юридической точки зрения это способ исполнения обязательств. Однако для аудитора операции отступного имеют важное значение и могут указывать на негативные явления ведения финансовой, экономической деятельности аудируемого лица.

Экономическое содержание операций отступного рассматривают и иные авторы, такие как Н.В. Грицай², О.В. Новоселова³, Л.Г. Руденко⁴.

Методы

Цель настоящего исследования – предложить алгоритм проведения аудиторской проверки при отражении в учете аудируемого лица операций отступного. Достижению поставленной цели служит применение в процессе исследования таких методов, как группировка и систематизация информации, метод логического обобщения, сравнительный и факторный анализ.

Результаты

Операции отступного не являются регулярной практикой применения в расчетах. К указанным операциям прибегают организации при наличии неблагоприятных факторов, влияющих на платежеспособность организации. Операции отступного позволяют должнику погасить обязательство путем передачи иного имущества, чем первоначально указанное в договоре с контрагентом, а кредитору – получить исполнение обязательства.

При проверке аудитор должен провести процедуры, указанные в международных стан-

дартах аудита (МСА), и выполнить требования стандартов. Кроме непосредственной проверки отраженных операций в системе бухгалтерского учета аудируемого лица, аудитору следует проверить причины расчетов при применении отступного. Эта информация может помочь аудитору выявить операции, которые следует проверить более детально, или применить дополнительные аудиторские процедуры для оценки непрерывности деятельности аудируемого лица, оценки системы внутреннего контроля и выполнения иных требований МСА.

При аудите операций отступного необходимо всесторонне исследовать различные аспекты указанных операций, так как они могут указать на иные области проверки, которые аудитор должен проверить с применением аналитических процедур. На рис. 1 представлен алгоритм аудиторской проверки операций отступного.

Первый этап проверки операций с применением отступного должен состоять в проверке корректности отражения операций в учете, а также проверке документального отражения указанных операций.

Передача имущества в качестве отступного должна быть оформлена соглашением. При этом в соглашении должны быть отражены определенные пункты, иначе оно может быть признано судом незаключенным. В соглашении об отступном указывается следующее:

- ♦ обязательство, прекращаемое предоставлением отступного: договор и сумма погашаемой задолженности в соответствии с этим договором;

- ♦ имущество, передаваемое в качестве отступного, его стоимость с учетом НДС, порядок и сроки его передачи.

Кроме этого, бухгалтерский учет расходов, возникающих при передаче отступного, будет зависеть от передаваемого участнику имущества и отражаться в учете в соответствии со стандартами по бухгалтерскому учету.

Однако не только корректность отражения операций в учете необходимо проверить аудитору. Необходимо провести проверку корректности отражения операций в налоговом учете, так как в случае неверного расчета налоговые риски (в виде доначисления налогов) могут быть существенными.

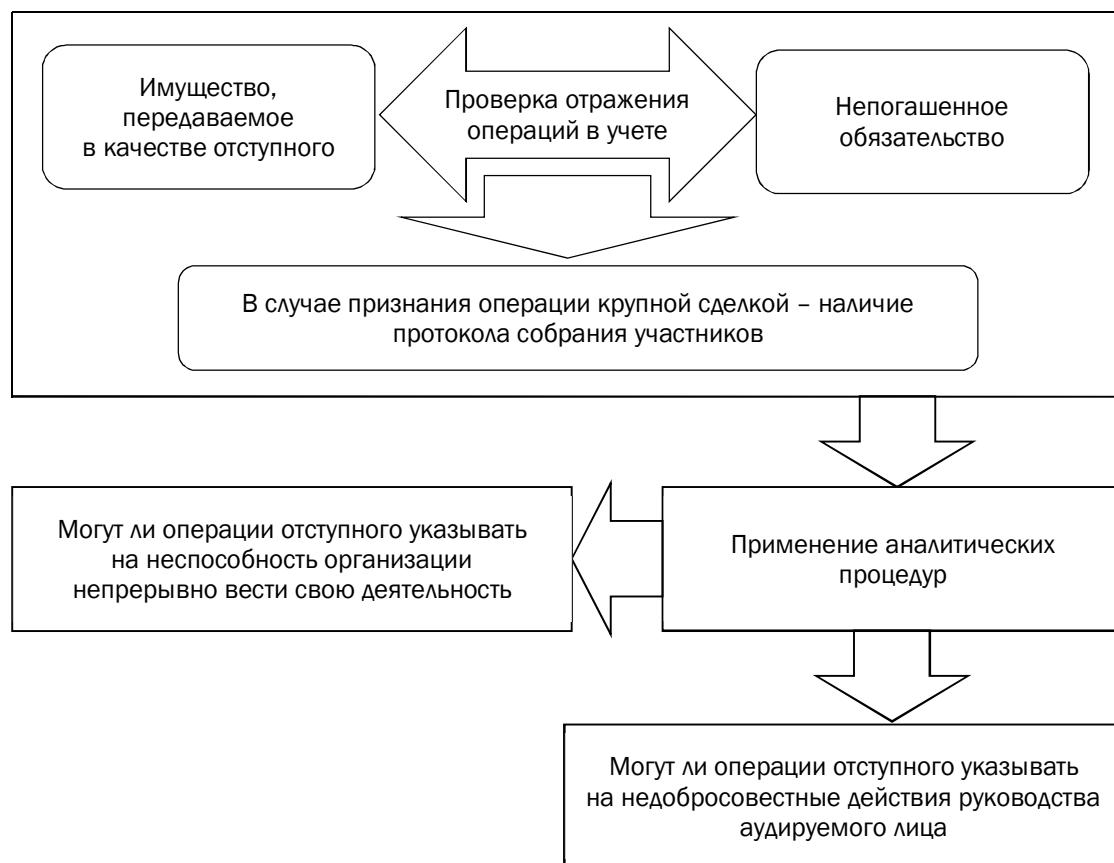


Рис. 1. Алгоритм аудита операций с использованием отступного

Таким образом, необходимо проверить корректность исчисления налоговых платежей по указанной операции в целях проверки наличия/отсутствия искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Передача имущества в качестве отступного признается реализацией в целях НДС (п. 1 ст. 39, подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Кроме проверки корректности определения налоговой базы по НДС с операций отступного, аудитору следует проверить и корректность включения сумм по указанной операции при исчислении налога на прибыль организаций.

Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль передача имущества в качестве отступного признается реализацией. Таким образом, в налоговом учете доходы и расходы от такой операции определяются в общем порядке (ст. 249, 318, 320, п. 1, 2 ст. 252, п. 1 ст. 271, п. 1 ст. 272 НК РФ).

В Письме Минфина от 03.02.2010 № 03-03-06/1/42 указаны налоговые последствия в

случае возникновения разницы между ценой отступного и суммой обязательства.

Внереализационным доходом при определении налоговой базы по налогу на прибыль будет являться превышение цены отступного над величиной погашаемой задолженности. Этот доход будет учитываться кредитором при определении налога на прибыль и не признается расходом у должника (в налоговом учете) (ст. 252 НК РФ).

В процессе проверки операций отступного аудитору следует проверить и наличие протокола участников/учредителей аудируемого лица, в котором указано одобрение на проведение рассматриваемых операций.

Рассматривая параметры признаваемых крупными сделками, которые установлены ст. 46 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» можно констатировать, что крупной считается сделка (несколько взаимосвязанных сделок), которая не является операцией, совершенной в ходе обычной деятельности, и

стоимость имущества, лежащего в основе которой, составляет 25% и более от балансовой стоимости активов этой организации (в том числе имеется в виду передача права пользования на результаты интеллектуальной деятельности на условиях лицензии). Кроме этого, стоимость имущества определяется по данным бухгалтерской отчетности этого аудируемого лица на последнюю отчетную дату.

Решение о возможности совершать такую крупную сделку может принимать только общее собрание участников организации. Аудитору важно проверить наличие такого документа, так как в случае, если операция отступного является для организации крупной сделкой и при ее совершении не было получено одобрение высшего органа управления организации, сделка может быть признана недействительной. В этой ситуации при неполном документальном оформлении сделки (отсутствие протокола собрания учредителей / участников) последствия могут быть существенными для показателей отчетности, следовательно, аудиторское заключение может содержать ошибоч-

ное мнение о достоверности проверяемой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, аудитору важно всесторонне исследовать отраженные в учете операции отступного, применяя к проверке все возможные процедуры.

Не менее важной процедурой при проверке отступного является аудиторская процедура внешнего подтверждения. При отправке и получении подтверждения об операции в учете аудитор получает большую уверенность в достоверности отраженных хозяйственных операций. Однако это не освобождает аудитора от проведения процедур в соответствии с МСА 240. Согласно требованиям этого стандарта, аудитор, который проводит аудит в соответствии требованиями Международных стандартов аудита, обязан получить разумную уверенность в том, что в отчетность не включены существенные искажения как вследствие недобросовестных действий, так и вследствие ошибки.

При аудите операций отступного аудитору важно применить аналитические процедуры в

Исходные данные (часть 1)

№ п/п	Дата и номер соглашения о применении операции отступного	Сумма, на которую производится расчет отступного	Обязательство, заменяемое операцией отступного	Проверка корректности отражения операций в учете	Сумма кредиторской задолженности на конец отчетного периода	Количество заключенных соглашений отступного в отчетном периоде
1	2	3	4	5	6	7

Применение аналитических процедур (часть 2)

№ п/п	Отношение суммы обязательств, погашаемых заключением соглашения отступного к сумме кредиторской задолженности организации, % гр.3/гр.6 x 100%	Отношение суммы операции к балансовой стоимости активов общества, %	Заключение о том, является ли сделка крупной в соответствии с требованиями действующего законодательства РФ	Указывает ли отношение суммы операции отступного к сумме кредиторской задолженности на угрозу непрерывности деятельности организации	Указание о том, являются ли стороны соглашения об отступном взаимозависимыми
8	9	10	11	12	13

Рис. 2. Формат рабочего документа при проведении проверки операций отступного (в учете у должника)

соответствии с МСА 520 «Аналитические процедуры» при оценке непрерывности деятельности аудируемого лица (в силу МСА 570 «Непрерывность деятельности»).

В соответствии с требованиями МСА 570 аудитору необходимо провести анализ на предмет того, имеют ли место события (условия), по итогам которых могут возникнуть значительные сомнения в непрерывности деятельности аудируемого лица.

Оценка причин применения в хозяйственной деятельности операций отступного может указывать на снижение платежеспособности организации, что, в свою очередь, может оказать негативное влияние на способность проверяемой организации продолжать свою деятельность.

В связи с тем, что операции отступного могут указывать на снижение платежеспособности организации и на возможные проблемы в

финансово-хозяйственной деятельности, разработан формат рабочего документа, который может быть использован аудиторами при проведении аудиторской проверки операций отступного, в котором учтен ранее приведенный алгоритм проведения аудиторской проверки операций отступного (рис. 2 и 3).

По итогам заполнения рабочего документа необходимо сделать вывод относительно наличия или отсутствия искажений в учете и влияния на другие аспекты проверки аудируемого лица.

Обсуждение

Полученные результаты имеют и практическую и научную значимость. Результаты исследования:

- ♦ могут использоваться в практической деятельности внешними аудиторами и внутренними аудиторами;

Исходные данные (часть 1)

№ п/п	Дата и номер соглашения о применении операции отступного	Сумма, на которую производится расчет отступного	Обязательство, заменяемое операцией отступного	Проверка корректности отражения операций в учете	Сумма дебиторской задолженности на конец отчетного периода	Количество заключенных соглашений отступного в отчетном периоде
1	2	3	4	5	6	7

Применение аналитических процедур (часть 2)

№ п/п	Отношение суммы обязательств, погашаемых заключением соглашения отступного к сумме дебиторской задолженности организации, % гр.3/гр.6 x 100%	Отношение суммы операции к балансовой стоимости активов общества, %	Заключение о том, является ли сделка крупной в соответствии с требованиями действующего законодательства РФ	Указывает ли отношение суммы операции отступного к сумме дебиторской задолженности на угрозу платежеспособности покупателей/заказчиков. Заключение о том, как это влияет на экономические показатели деятельности аудируемого лица	Указание о том, являются ли стороны соглашения об отступном взаимозависимыми
8	9	10	11	12	13

Рис. 3. Формат рабочего документа при проведении проверки операций отступного (в учете у кредитора)

◆ могут являться методической основой для дальнейших исследований в этой области аудиторской проверки;

◆ выявляют значимость рассмотрения операций отступного и непрерывности деятельности при проведении аудита;

◆ подтверждают достижение цели исследования.

Заключение

Результаты исследования приводят к выводу, что при проведении аудита аудируемого лица, в учете которого отражены операции отступного, аудиторю следует не только провести проверку корректности отражения операции в системе бухгалтерского учета, проверку документального отражения данной операции, но также с применением аналитических процедур установить причины возникновения такой операции, которые могут указать аудитору на области аудита, обуславливающие необходимость проведения дополнительных (расширенных) аудиторских процедур.

В статье представлен алгоритм проведения аудиторской проверки операций отступ-

ного. Указаны этапы проведения проверки и важные аспекты законодательства в сфере налогового и гражданского права, на которые аудитору следует обратить внимание при проведении проверки с учетом требований международных стандартов аудита. В статье приведен также формат рабочего документа для проведения проверки при отражении в учете аудируемого лица операций отступного.

¹ Тюхова Е.А., Козьявкина О.Н. Отступное как способ истребования обязательств // Научные записки Орелгизт. 2012. № 1 (2). С. 161–163.

² Грицай Н.В. К вопросу о соотношении вексельных и заемных обязательств // Бизнес в законе. 2009. № 4. С. 118–120.

³ Новоселова О.В. Пути финансирования малого и среднего предпринимательства // Вестник Московского университета им. С.Ю. Витте. Сер. 1, Экономика и управление. 2013. № 2 (4). С. 22–26.

⁴ Руденко Л.Г. Приоритетные формы финансовой поддержки малого предпринимательства на современном этапе развития экономики России // Вестник Московского университета им. С.Ю. Витте. Сер. 1, Экономика и управление. 2014. № 3 (9). С. 17–23.

Поступила в редакцию 05.03.2021 г.

AUDIT OF CALCULATIONS WHEN USING COMPENSATION OPERATIONS

© 2021 E.S. Povarova*

In a difficult economic situation, with an unfavorable influence of external or internal factors, organizations can use compensation operations. In the course of the audit, the auditor should comprehensively consider not only the compensation transactions, but also identify the reasons for such repayment of obligations by the audited debtor or obtaining the performance of obligation by the audited creditor. Compensation transactions may indicate to the auditor a certain aspects of the audit that need special attention. However, this requires effective tools for conducting verification of these operations in the form of working document formats and descriptions of the stages of verification of compensation operations. The purpose of the study is to present an algorithm for conducting an audit of compensation transactions in the course of conducting an audit, indicating the stages and use of audit procedures, as well as to propose working documents for conducting an audit. The used research methods are the grouping and systematization of information, the method of logical generalization, comparative and factor analysis. The article presents an algorithm for checking compensation transactions, considers the tax aspect of the features of compensation accounting, and provides the format of a working document when checking compensation transactions - both in the accounting of the debtor and the creditor. The above algorithm and working documents provide a methodological basis for conducting an audit.

Keywords: compensation transactions, accounts payable, international standards on audit.

Highlights:

- ◆ the article presents the features of taxation of compensation operations for checking the correctness of determining the indicators of tax accounting for these operations;
- ◆ an algorithm is suggested for checking calculations when using compensation operations;
- ◆ the formats of working documents for conducting an audit of calculations when using compensation operations, which are tools for conducting an audit, are given.

Received for publication on 05.03.2021

* Elizaveta S. Povarova, Candidate of Economics, Associate Professor of the Moscow State University named after S.Y. Witte. E-mail: eliza.grishina@mail.ru.