Бойко Юлия Александровна. Развитие бухгалтерского учета и аудита производных финансовых инструментов: диссертация ... кандидата Экономических наук: 08.00.12 / Бойко Юлия Александровна;[Место защиты: ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный экономический университет»], 2018

|  |
| --- |
|  |
| |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | |  | | --- | | **Введение к работе**  **Актуальность темы диссертационного исследования.** В условиях глобализации финансовых рынков и дальнейшего продвижения России в мировое экономическое пространство особое значение приобретают вопросы развития и регулирования российского рынка производных финансовых инструментов. Исторический опыт свидетельствует, что бесконтрольное и необдуманное использование производных финансовых инструментов может значительно ухудшить состояние мировой финансовой системы в целом. Следует отметить, что именно на производные финансовые инструменты ряд ученых-экономистов возлагают ответственность за возникновение и обострение негативных явлений в мировой экономике, приведшие к мировому финансовому кризису 2008 года.  О значимости вопросов развития и регулирования российского рынка производных финансовых инструментов свидетельствует и утвержденная Правительством РФ «Стратегия развития финансового рынка Российской Федерации на период до 2020 года», согласно которой одной из первоочередных задач является «повышение емкости и прозрачности финансового рынка» путем «расширения спектра используемых производных финансовых инструментов и укрепления нормативной правовой базы срочного рынка».  Очевидно, что успешная реализация поставленной Правительством РФ задачи неразрывно связана с необходимостью формирования качественного учетно-информационного обеспечения операций с производными финансовыми инструментами на российском финансовом рынке.  В настоящее время порядок учета операций с производными финансовыми инструментами законодательно регламентирован только для кредитных организаций Положением Банка России от 4 июля 2011 № 372-П «О порядке ведения бухгалтерского учета производных финансовых инструментов». Принципы оценки и учета производных финансовых инструментов, приведенные в данном документе, значительно приближены к требованиям МСФО.  Действующая редакция ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», применяемая некредитными организациями, раскрывает вопросы признания и оценки финансовых вложений, однако, не содержит определений производных финансовых инструментов, деривативов, встроенных производных инструментов, а также методологических норм оценки и отражения в бухгалтерском учете производных финансовых инструментов, в частности их базовых видов – форвардных, фьючерсных, опционных договоров и своп-договоров.  Особую актуальность в текущих экономических условиях приобретают вопросы повышения эффективности и результативности аудиторских проверок в области операций с производными финансовыми инструментами в целях выявления и предотвращения возможного манипулирования данными  бухгалтерского учета. Анализ российского и международного законодательства в сфере аудита позволил выявить отсутствие специализированного стандарта в области аудита производных финансовых инструментов, отражающего специфику данных инструментов, сопутствующих им рисков, и адаптированного к современным финансовым реалиям.  Таким образом, на сегодняшний день ряд вопросов в области учетно-информационного обеспечения операций с производными финансовыми инструментами остаются нерешенными: отсутствует единообразие в области терминологического аппарата; неоднозначны подходы ученых-экономистов в отношении выбора механизма оценки производных финансовых инструментов; отсутствуют разработанные и утвержденные нормативно-правовые акты, регулирующие порядок бухгалтерского учета и аудита производных финансовых инструментов в нефинансовых организациях.  Вышеперечисленные проблемные аспекты учетно-информационного обеспечения операций с производными финансовыми инструментами обусловили выбор темы, предмета, объекта и направлений диссертационного исследования.  **Степень разработанности научной проблемы.** Принципиальные теоретические положения о сущности, классификации и функциях производных финансовых инструментов отражены в работах российских ученых С.В. Банка, В.А. Галанова, В.В. Ковалева, Вит.В. Ковалева, В.С. Левина, Т.В. Макшановой, В.С. Плотникова, Б.Б. Рубцова, Т.Ю. Сафоновой, А.Б. Фельдмана и др.  Исследованию тенденций развития российского рынка производных финансовых инструментов и его места в мировой системе посвящены труды Ю.В. Бородача, Е.В. Васиной, М.А. Дмитриевой, В.А. Лялина, К.В. Пензина, И.А. Петровой, В.С. Ульянова и др.  Различные аспекты методологии учета финансовых инструментов в целом и производных финансовых инструментов в частности глубоко исследованы в работах российских ученых Ю.А. Астаховой, С.В. Банка, В.А. Галанова, Л.Н. Герасимовой, В.Г. Гетьмана, О.Г. Житлухиной, А.Ю. Кузьмина, М.И. Кутера, И.В. Осиповой, В.Ф. Палия, Е.Е. Поповой, М.Л. Пятова, А.В. Рябченко, М.В. Склярова, Т.Ю. Сафоновой, Я.В. Соколова, В.С. Ульянова, Ю.С. Чикирова, Т.В. Шишковой и др.  Особенности учета операций хеджирования отражены в трудах российских ученых-экономистов М.Ю. Аникеева, Л.Н. Герасимовой, О.В. Плотниковой, О.С. Покровской, С.В. Пономоревой, А.А. Супрович и др.  Проблемным вопросам стоимостной оценки производных финансовых инструментов посвящены работы российских ученых Н.А. Бреславцева, Н.Н. Илышевой, В.В. Ковалева, Вит.В. Ковалева, В.С. Плотникова, О.В. Плотниковой, Е.А. Середюка и др., а также исследования западных экономистов М.Е. Бартха, Д.Й. Емерсона, Кх.Е. Карима, Щ.Р. Ландсмана, Ц. Лауха, Ц. Леуза, А.Й. Поллоцка, А. Рендерса, Щ. Рутледге, А.Ц. Чеа и др.  Методологические аспекты аудита, вопросы о сущности рисков в аудиторской деятельности и методов их оценки раскрыты в работах С.В. Банка, С.М. Бычковой, Л.И. Ворониной, А.В. Газаряна, Е.А. Клиновой, С.В. Модерова, М.Ю. Неустроева, А.В. Петух, Я.В. Соколова, А.Д. Шеремета и др.  По достоинству оценивая научный вклад ученых-экономистов в области развития теоретико-методологических положений по учету и аудиту производных финансовых инструментов, следует отметить, что на сегодняшний день вопросы организации бухгалтерского учета и аудита производных финансовых инструментов в нефинансовых организациях остаются недостаточно проработанными.  Актуальность методологической разработки вышеуказанной  проблематики и ее возрастающая практическая значимость позволили определить цель и задачи диссертационного исследования.  **Целью диссертационного исследования является** развитие теоретико-методологических положений и разработка методического инструментария бухгалтерского учета и аудита производных финансовых инструментов, направленного на совершенствование и гармонизацию российских систем учета и аудита производных финансовых инструментов с требованиями международных стандартов.  Для достижения поставленной цели были сформулированы и решены следующие **задачи**:  **-** определить специфику современного состояния внебиржевого и биржевого рынков производных финансовых инструментов в России и за рубежом с позиций бухгалтерского учета и аудита;  предложить дефиницию термина «производный финансовый инструмент», учитывающую характеристики данного инструмента для целей бухгалтерского учета;  обобщить и систематизировать существующие подходы к классификации производных финансовых инструментов, разработать классификацию данных инструментов на основе предложенных классификационных критериев;  разработать методику бухгалтерского учета производных финансовых инструментов для нефинансовых организаций;  определить специфику оценки производных финансовых инструментов по справедливой стоимости и обосновать применение концепции учета по справедливой стоимости в качестве наиболее объективного метода учета производных финансовых инструментов;  обосновать перечень признаков активного рынка для целей расчета справедливой стоимости производных финансовых инструментов;  определить специфику договоров, содержащих встроенные производные финансовые инструменты, на основе изучения международного и российского опыта в области учета встроенных производных финансовых инструментов;  разработать методику аудита производных финансовых инструментов.  **Объектом исследования** является система организации бухгалтерского учета и аудита производных финансовых инструментов в нефинансовых организациях.  **Предметом исследования** выступает совокупность теоретических, методологических, правовых и практических вопросов, связанных с бухгалтерским учетом и аудитом производных финансовых инструментов в нефинансовых организациях.  **Теоретическую основу исследования** составляют труды ведущих российских и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, международные стандарты финансовой отчетности и аудита, а также законодательство Российской Федерации, регулирующее организацию бухгалтерского учета и проведение аудита.  **Методологической основой исследования** является совокупность общенаучных методов научного познания, включающая в себя как общеметодологические методы (сравнение, обобщение, классификация, анализ и синтез, индукция и дедукция), так и методы эмпирического исследования (наблюдение, описание и анализ).  **Информационную базу исследования** составляют российские законодательные и нормативно-правовые акты, международные стандарты финансовой отчетности и аудита, статистические данные ПАО «Московская Биржа», научные публикации, материалы научно-практических конференций и периодических изданий, Интернет-ресурсы и иные источники по теме исследования.  **Обоснованность и достоверность результатов исследования**  обусловлены теоретико-методологической проработанностью проблемы; использованием совокупности методов, релевантных объекту, цели и задачам исследования; апробацией результатов исследования на научно-практических конференциях.  **Соответствие диссертации Паспорту научной специальности.**  Диссертационное исследование по своей тематике и содержанию соответствует формуле специальности и предметной области исследования, установленной в следующих пунктах Паспорта научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика: п. 1.3. Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета; п. 3.3. Методология разработки программ аудита и плана проверок.  **Научная новизна результатов исследования** заключается в развитии теоретико-методологических положений и разработке методического инструментария бухгалтерского учета и аудита производных финансовых инструментов, позволяющих раскрыть сущность и возможности использования производных финансовых инструментов в деятельности нефинансовых организаций.  **Наиболее существенные результаты исследования, обладающие научной новизной и полученные лично соискателем:**  **-** предложена авторская дефиниция термина «производный финансовый инструмент», которая может войти в научный терминологический аппарат в качестве единой универсальной трактовки, учитывающей характеристики данного инструмента для целей бухгалтерского учета;  - разработаны общая классификация производных финансовых инструментов и классификация их базовых видов на основе новых классификационных критериев для целей бухгалтерского учета;  разработана методика бухгалтерского учета производных финансовых инструментов для нефинансовых организаций;  выявлена специфика оценки производных финансовых инструментов по справедливой стоимости и теоретически обосновано применение концепции учета по справедливой стоимости в качестве наиболее объективного метода учета производных финансовых инструментов;  обоснован перечень признаков активного рынка, предложены критерии существенности для неактивного рынка для целей расчета справедливой стоимости производных финансовых инструментов;  предложено ввести в российское учетное законодательство положение, отражающее специфику учета договоров, содержащих встроенные производные финансовые инструменты, и разработан алгоритм анализа договоров на наличие встроенных производных финансовых инструментов;  **-** предложен и обоснован внутрифирменный стандарт «Особенности аудита производных финансовых инструментов»;  **-** разработана методика выполнения аудиторской проверки производных финансовых инструментов по существу.  **Теоретическая значимость исследования.** В диссертационном исследовании установлено отсутствие единого подхода к определению термина «производный финансовый инструмент» в российском и международном законодательствах, а также в научном сообществе. Теоретически обоснована необходимость применения единого понимания термина «производный финансовый инструмент» и предложено определение, учитывающее характеристики данного инструмента для целей бухгалтерского учета.  Разработана методика бухгалтерского учета производных финансовых инструментов, основанная на базовых учетных принципах: приоритет экономической сущности перед правовой формой и необходимость отражения влияния факта хозяйственной жизни на финансовые результаты организации, что позволит объективно и достоверно отражать операции с производными финансовыми инструментами в бухгалтерском балансе нефинансовых организаций. Предложены синтетические счета для учета производных финансовых инструментов и представлены корреспонденции счетов. На основе авторской классификации базовых видов производных финансовых инструментов разработаны ведомости аналитического учета, что представляет значимость для построения эффективной системы аналитического учета данных инструментов в нефинансовых организациях.  В исследовании определены особенности оценки производных финансовых инструментов по справедливой стоимости, обосновано применение концепции учета по справедливой стоимости в качестве наиболее объективного метода учета, представлены рекомендации по развитию методики определения справедливой стоимости для целей учета.  Раскрыта специфика аудиторской проверки производных финансовых инструментов, систематизированы подходы к выполнению аудиторских процедур на каждом из этапов аудиторской проверки, охарактеризованы риски, присущие производным финансовым инструментам, представлены возможные способы их оценки, что имеет значение для развития теории аудита.  **Практическая значимость исследования** заключается в возможности использования разработанных рекомендаций и методик в области бухгалтерского учета и аудита производных финансовых инструментов, обеспечивающих актуализацию действующих российских положений по бухгалтерскому учету и стандартов аудита: а) в качестве основы для разработки новых законодательных актов в данной области; б) для внутреннего применения нефинансовыми организациями в рамках разработки учетной политики, программы проведения внутреннего аудита, а также повышения эффективности системы риск-менеджмента; в) в учебном процессе в рамках получения высшего образования, переподготовки и повышения квалификации в области бухгалтерского учета и аудита.  **Апробация результатов исследования.** Основные положения и результаты диссертационного исследования обсуждались и были одобрены на III Международной научно-практической конференции «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность, перспективы» (Минск, БГЭУ, 26.11.2015); XXIV международной конференции «Актуальные проблемы в современной науке и пути их решения» (Москва, 26.03.2016); Международной научно-практической конференции «Наука, образование, инновации: апробация результатов исследований» (Прага, 09.02.2017); Научной конференции аспирантов СПбГЭУ «Россия в современном мире: экономические, правовые и социальные аспекты развития» (Санкт-Петербург, СПбГЭУ, 25.04.2017).  Результаты диссертационной работы используются в качестве методики аудита производных финансовых инструментов в практической деятельности аудиторской фирмы ЗАО «ЭнЭй Аудит».  Основные положения диссертационного исследования используются в учебном процессе ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный экономический университет» при подготовке бакалавров и специалистов по направлению «Экономика» в рамках образовательной программы «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», что подтверждается справкой о внедрении.  **Публикации результатов исследования.** По теме диссертационного исследования опубликовано 10 научных работ общим объемом 6,79 п.л., в том числе четыре работы (объемом 4,13 п.л.) опубликованы в ведущих российских  рецензируемых научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки Российской Федерации.  **Структура диссертации.** Диссертация включает введение, три главы, заключение, библиографический список из 148 источников, 18 таблиц, 1 рисунок, 4 формулы. Объем текста диссертации – 165 страниц, приложений – 38 страниц. | |  | |  | | |  | | |  |
|  |  |