

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА	ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Рецензент, заместитель директора по аудиту ООО «ЛА консалтинг»	Зав. кафедрой
_____ А.Б. Тайсинов	_____ И.И. Просвирина
«11» <u>декабря</u> 2017 г.	« ___ » _____ 2017 г.

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И МЕТОДЫ ВЫЯВЛЕНИЯ
ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ ВНУТРИ ГРУППЫ
ВЗАИМОСВЯЗАННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.04.01.2018.162.ВКР

Руководитель ВКР, к.э.н., доцент
_____ А.Е. Иванов
_____ 2017 г.

Автор ВКР, студент группы ЭУ-378
_____ Ю.А. Киреева
_____ 2017 г.

Нормоконтролер, старший преподаватель
_____ М.И. Лаврова
_____ 2017 г.

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования

«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»

Высшая школа экономики и управления

Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»

Магистерская программа «Учет, налогообложение, анализ и аудит»

“УТВЕРЖДАЮ”

Заведующий кафедрой,

д.э.н., профессор

И.И. Просвирина

29.09.2017 г.

ЗАДАНИЕ

**на выпускную квалификационную работу
студента**

Киреевой Юлии Александровны
группа ЭУ–378

1 Тема работы: «Особенности бухгалтерского учета и методы выявления экономических правонарушений внутри группы взаимосвязанных предприятий»

утверждена приказом по университету от _____ № _____

2 Срок сдачи студентом законченной работы 15 января 2018 г.

3 Исходные данные к работе:

Цель исследования:

Разработка и апробация методики выявления экономических правонарушений внутри группы взаимосвязанных предприятий.

Теоретическая основа исследования:

Специальная литература, посвященная теме экономической преступности и взаимозависимости юридических лиц, изложенные в трудах зарубежных и отечественных авторов (У. Альбрехт, М.Ю. Брюханов, Н.Д. Бублик, Л.Д. Гаухман, С.А. Горбатов, С.В. Максимов, Г.В. Девликамова, А.Р. Горюнов, В.Д. Ларичев, Н.А. Лопашенко, А. Лукашев, В.В. Лунев, К.В. Семилякова, И.Н. Соловьев, Н.К. Швецова, А.А. Якушев и другие), материалы научных конференций, семинаров.

Нормативно-правовая основа исследования:

Законодательные и нормативные акты, посвященные экономическим правонарушениям и их последствиям, а также ответственности за их совершение: Налоговый кодекс Российской Федерации, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации, Федеральный закон от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности», Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

Информационная основа исследования:

Регистры синтетического и аналитического учета, учетная политика, первичные учетные документы, бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах за 2014-2016 гг. предприятий группы компаний «Сириус».

4 Перечень вопросов, подлежащих разработке:

- исследовать современные подходы к выявлению экономических правонарушений;
- разработать методику выявления экономических правонарушений внутри группы взаимосвязанных предприятий;
- апробировать разработанную методику внутри группы взаимосвязанных предприятий «Сириус».

5 Иллюстративный материал (плакаты, альбомы, раздаточный материал, макеты, электронные носители и др.)

- раздаточный материал;
- презентация в Microsoft Office PowerPoint;
- таблицы и рисунки, отражающие основные данные по содержанию ВКР

Общее количество иллюстраций – 20 слайдов.

6 Дата выдачи задания – 26.05.2017 г.

Руководитель _____ А.Е. Иванов

Задание принял к исполнению _____ Ю.А. Киреева

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Срок выполнения этапов работы	Отметка руководителя о выполнении
Обсуждение темы	22.05.2017-26.05.2017	Выполнено
Обсуждение задания	22.05.2017-26.05.2017	Выполнено
Обсуждение плана работы	25.09.2017-30.09.2017	Выполнено
Обсуждение списка литературы	25.09.2017-30.09.2017	Выполнено
Первая глава	09.10.2017	Выполнено
Вторая глава	23.10.2017	Выполнено
Третья глава	13.11.2017	Выполнено
Введение, заключение реферат	20.11.2017	Выполнено
Оформление приложений	20.11.2017	Выполнено
Подготовка доклада, раздаточного материала	04.12.2017	Выполнено
Получение отзыва и рецензии	11.12.2017	Выполнено
Прохождение нормоконтроля	18.12.2017-25.12.2017	Выполнено

Заведующий кафедрой _____ И.И. Просвирина

Руководитель работы _____ А.Е. Иванов

Студент _____ Ю.А. Кирева

РЕФЕРАТ

Киреева, Ю.А. Особенности бухгалтерского учета и методы выявления экономических правонарушений внутри группы взаимосвязанных предприятий. – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ-378, 2017. – 139 с., 47 табл., библиогр. список – 75 наим., 5 прил.

Объект исследования – экономические правонарушения.

Предмет исследования – методы выявления экономических правонарушений внутри группы взаимосвязанных предприятий.

Цель выпускной квалификационной работы – разработка и апробация методики выявления экономических правонарушений внутри группы взаимосвязанных предприятий.

В работе проанализированы отечественные и зарубежные методы выявления экономических преступлений на основе подходов различных авторов, определены достоинства и недостатки, а также области применения изученных методов; разработана методология выявления экономических правонарушений внутри группы взаимосвязанных предприятий; осуществлена апробация разработанной методологии внутри группы взаимосвязанных предприятий «Сириус», которая специализируется на предоставлении телекоммуникационных услуг.

Практическая значимость работы заключается в том, что разработанная методология может быть применена в крупных холдингах и группах предприятий с целью выявления экономических правонарушений и обеспечения экономической безопасности хозяйствующих субъектов, а также минимизации угрозы совершения экономических правонарушений среди групп взаимозависимых предприятий в дальнейшем.

Предложения и выводы работы могут быть использованы при выявлении экономических правонарушений среди группы взаимосвязанных предприятий.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	8
1 СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К ВЫЯВЛЕНИЮ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ	10
1.1 Понятие и виды экономических правонарушений	10
1.2 Понятие «взаимозависимость» и «группа взаимосвязанных предприятий»	15
1.3 Анализ существующих отечественных подходов и методик	15
1.4 Зарубежный опыт выявления экономических правонарушений	35
2 РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ ВЫЯВЛЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ ВНУТРИ ГРУППЫ ВЗАИМОСВЯЗАННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ	42
2.1 Основные положения методики	42
2.2 Установление корреляционной связи экономических правонарушений внутри группы взаимосвязанных предприятий	48
2.3 Элементы методики	52
3 АПРОБАЦИЯ РАЗРАБОТАННОЙ МЕТОДИКИ ВЫЯВЛЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ ВНУТРИ ГРУППЫ ВЗАИМОСВЯЗАННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ НА ПРИМЕРЕ ГРУППЫ КОМПАНИЙ «СИРИУС»	75
3.1 Идентификация предприятия, имеющего наибольшее количество экономических правонарушений в группе компаний «Сириус»	75
3.2 Идентификация предприятия, создающего наибольшие угрозы для группы компаний «Сириус», с учетом результатов корреляционного анализа ...	93
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	101
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	103
ПРИЛОЖЕНИЯ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А. Бухгалтерская финансовая отчетность ООО «Сириус-Челябинск»	110

ПРИЛОЖЕНИЕ Б. Бухгалтерская финансовая отчетность	
ООО «Сириус-Курган».....	116
ПРИЛОЖЕНИЕ В. Бухгалтерская финансовая отчетность	
ООО «Сириус-Златоуст».....	122
ПРИЛОЖЕНИЕ Г. Бухгалтерская финансовая отчетность	
ООО «Сириус-Миасс».....	128
ПРИЛОЖЕНИЕ Д. Бухгалтерская финансовая отчетность	
ООО «Сириус-Копейск».....	103

ВВЕДЕНИЕ

С началом «процесса» перехода России к рыночным отношениям появились новые субъекты экономических отношений, но при этом правовое регулирование данных субъектов все ещё в полной мере не отражает их место в экономике страны. Так, относительная новизна и особое значение различных видов взаимосвязанных групп предприятий в экономической системе России требуют более пристального надзора и контроля за их деятельностью.

Современный уровень исследования данного вопроса на теоретическом уровне не отвечает потребностям практики, в том числе мировой. О значимости и необходимости совершенствования методов контроля за группами взаимозависимых лиц свидетельствует неоднократное обращение внимание на данную проблему Президента РФ в Бюджетных посланиях Федеральному собранию РФ.

Экономические правонарушения среди взаимозависимых лиц представляют собой серьезную угрозу для экономической безопасности нашей страны, поэтому требуется быстро и оперативно расследовать правонарушения экономической направленности в сфере собственности, кредитно-финансовой сфере, во внешнеэкономической деятельности, в топливно-энергетическом комплексе, а также на потребительском рынке.

Огромного размаха в последние годы достигла преступность в налоговой сфере, которая всё более совершенствуется и достигает новых, ранее не виданных форм. Экономические правонарушения в сфере налогов получили распространение во всех сферах хозяйствования, что негативно отражается на экономике России. С каждым годом все больше совершенствуются старые и появляются новые способы совершения экономических правонарушений в сфере налогов, что во многом обусловлено коррупцией в органах государственной власти.

В связи с описанным выше, потребность научного осмысления новой разновидности субъектов экономических отношений – групп взаимозависимых лиц – и необходимость выявления совершаемых внутри таких групп

экономических правонарушений определили выбор и актуальность темы диссертационного исследования.

Цель исследования – разработка и апробация методики выявления экономических правонарушений внутри группы взаимосвязанных предприятий.

Задачи исследования:

- исследовать современные подходы к выявлению экономических правонарушений;
- разработать методику выявления экономических правонарушений внутри группы взаимосвязанных предприятий;
- апробировать разработанную методику внутри группы взаимосвязанных предприятий «Сириус».

Объект работы – экономические правонарушения.

Предмет работы – методы выявления экономических правонарушений внутри группы взаимосвязанных предприятий.

Результаты работы рекомендуется использовать при выявлении экономических правонарушений среди группы взаимосвязанных предприятий.

Практическая значимость работы заключается в том, что разработанная методология может быть применена в крупных холдингах и группах взаимозависимых предприятий с целью выявления экономических правонарушений и обеспечения экономической безопасности хозяйствующих субъектов, а также минимизации угрозы совершения экономических правонарушений в дальнейшем.

По результатам исследований была опубликована статья на тему «Методология выявления экономических правонарушений внутри группы взаимосвязанных предприятий» в сборнике статей Международной научно-практической конференции «Экономика, бизнес, инновации», состоявшейся 5 января 2018 г. в г. Пенза.

1 СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К ВЫЯВЛЕНИЮ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ

1.1 Понятие и виды экономических правонарушений

Проблемы экономических правонарушений становятся предметом исследований в трудах многих ученых на протяжении всего пути развития такого явления как «экономическая преступность».

В настоящее время понятие «экономическое правонарушение» не определено ни в уголовном законодательстве, ни в административном. А поскольку до сих пор в правовой сфере не выработано данное определение, то понимание экономических правонарушений и преступлений весьма неопределенно.

При отсутствии в российском законодательстве четких и однозначно интерпретируемых определений таких понятий, как «экономическое правонарушение» и «экономическое преступление», в экономической и юридической литературе приводится множество различных толкований правонарушений и преступлений в сфере экономической деятельности.

Так, Б.В. Яценко относит к преступлениям в сфере экономической деятельности «предусмотренные уголовным законом общественно опасные деяния, посягающие на общественные отношения, складывающиеся по поводу производства, распределения, обмена и потребления материальных благ и услуг» [68].

Н.А. Лопашенко интерпретирует экономические преступления как «предусмотренные уголовным законом умышленные общественно опасные деяния, совершаемые в любой форме собственности, посягающие на общественные отношения по реализации принципов осуществления экономической деятельности» [48].

Авторы Л.Д. Гаухман и С.В. Максимов придерживаются точки зрения, согласно которой к преступлениям в сфере экономической деятельности можно отнести «общественно опасные деяния, посягающие на общественные отношения

производства, распределения, обмена и потребления материальных и иных благ» [33].

Далее рассмотрим определение понятия «экономические правонарушения», данное А. Лукашовым. По его мнению, экономические правонарушения можно выделить в отдельную группу административных правонарушений, поскольку их объединяет то, что «они нарушают установленный в государстве порядок осуществления экономической деятельности, регулируемой гражданским, налоговым, таможенным и иными отраслями законодательства экономического блока» [73].

В конце краткого обзора определений понятий «экономическое правонарушение» и «экономическое преступление» обобщим проанализированные определения.

Под экономическим правонарушением следует понимать виновное противоправное деяние (действие или бездействие) субъекта предпринимательской деятельности, выразившееся в неисполнении или ненадлежащем исполнении актов законодательства, регулирующих предпринимательскую и иную экономическую деятельность субъектов хозяйствования. Экономическими преступлениями являются предусмотренные уголовным законом посягательства на экономические интересы, которые заключаются в умышленных нарушениях должностными или иными лицами законодательно установленного порядка осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

История возникновения понятия «экономическая преступность» берет свои истоки в XX веке [57]. Первые теоретические представления об экономических правонарушениях появились в 1945 г. в работах ученого из США Эдвина Сатерленда, который ввел понятие «беловоротничковой» преступности («color crime») [46]. Под данным типом преступности он подразумевал преступность, совершенную в сфере бизнеса лицами, занимающими высокие должности.

Криминолог Бу Свенссон (Швеция), занимающийся дальнейшим исследованием проблем экономической преступности, сделал вывод, что к данному виду преступности должна относиться преступность, имеющая в качестве основопола-

гающего мотива экономическую выгоду и осуществляющаяся систематически основе в процессе осуществления хозяйственной деятельности предприятий [49].

Ведущий российский криминолог В.В. Лунеев отмечает, что «суть экономической преступности в странах с рыночной экономикой составляют преступления, совершаемые корпорациями против государственной экономики, против других корпораций, служащими корпораций против самой корпорации, корпорациями против потребителей» [50].

Проанализированные выше определения – это своеобразные этапы в эволюции мировой криминологической мысли в области экономических правонарушений. При коллаборации данных понятий с современной зарубежной и российской практикой правоохранительных органов можно выделить следующие характерные признаки экономических правонарушений:

- экономические правонарушения совершаются в рамках легальной экономики и неотделимы от финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов, не нарушающих действующее законодательство;

- к экономическим преступникам относятся субъекты, отвечающие за выполнение должностных обязанностей в хозяйствующих субъектах, а также так называемые профессиональные преступники, действующие в экономической сфере;

- в большинстве случаев экономическая преступность связана с мошенничеством и характеризуется длительным характером воздействия на хозяйствующие субъекты.

Рассмотрим подробнее каждый из обозначенных выше признаков экономических правонарушений.

Первый признак означает, что тесная связь экономических преступлений с «белой» экономикой помогает отделить экономическую и общеуголовную преступность друг от друга. Также необходимо понимать, что преступления, которые являются основой для формирования криминальной экономики, не попадают в определенную выше категорию «экономические преступления». Положения «Голубой книги» (издания статистического комитета ООН, излагающего методоло-

гию Системы национальных счетов-93) определяют криминальную экономику как «предприятия организованной преступности, извлекающие доход от торговли наркотиками, оружием, людьми, человеческими органами, контрабанды, порнобизнеса, контроля над проституцией и нелегальной трудовой миграцией».

Под экономической преступностью стоит понимать запрещенную законом деятельность субъектов легальной «белой» экономики, осуществляемую в процессе их деятельности и приводящую к скрытому перераспределению ранее созданного национального дохода.

К экономическим преступлениям не относятся общеуголовные корыстные деяния, преступления против собственности, совершаемые вне сферы экономических отношений (кражи, грабежи, мошенничество и иные преступления, не имеющие экономической составляющей).

Рассматривая второй признак экономических правонарушений необходимо помнить, что под хозяйствующими субъектами следует понимать не только крупные корпорации, в том числе с государственным участием, но и субъекты малого и среднего предпринимательства, в том числе и индивидуальных предпринимателей.

В данный список также можно включить профессиональных экономических преступников, которые не являются ни сотрудниками, ни руководящим составом предприятий, но при этом занимаются разработкой и реализацией схем мошенничества и экономических преступлений, используя «подставных» граждан и организаций [36]. Профессиональные преступники, как правило, имеют близкие связи с организованной преступностью в сфере криминальной экономики.

Анализируя следующий признак экономических правонарушений, который гласит, что экономическая преступность, как правило, связана с мошенничеством и характеризуется длительным характером воздействия на хозяйствующие субъекты, необходимо отметить, что мошеннические действия могут проявляться в следующих наиболее часто встречаемых видах экономических преступлений:

- хищения в сфере финансово-хозяйственной деятельности;

- коррупция;
- преступления в сфере налогов;
- незаконное предпринимательство;
- отмывание денег и легализация доходов, полученных преступным путем;
- производство и распространение контрафактной продукции;
- кредитные преступления;
- криминальные банкротства [8].

Одной из наиболее опасных разновидностей экономических правонарушений является легализация доходов, полученных преступным путем, а также отмывание денег посредством легальных экономических схем. Можно сказать, что именно экономическая преступность является финансовым фундаментом организованной преступности, коррупции и терроризма [38].

Практически все эксперты отмечают в качестве основной характеристики экономических и налоговых преступлений их довольно высокую степень латентности, то есть экономической преступности присущ скрытый, замаскированный характер.

В официальную статистику экономических правонарушений попадает в среднем только от 3% до 10% от общего числа подобных преступлений [61]. Процент выявленных экономических преступников от общего количества всех выявленных преступников еще меньше – от 1,5% до 2,2%. Осуждаются около 40% выявленных экономических преступников, а остальные освобождаются от уголовной ответственности по различным основаниям [74].

Итак, проанализированные выше числовые характеристики по выявлению преступлений в сфере экономики говорят о низких уровнях регистрации экономических преступлений, незначительном проценте выявления экономических преступников и доказывания их деяний, что приводит к тому факту, что около 60% выявленных лиц не несут уголовной ответственности за совершенные ими деяния.

Согласно оценке исследователей в области экономической деятельности размер «теневой экономики» в России продолжает оставаться на высоком уровне и измеряется величиной порядка 25-45% от всего валового внутреннего продукта. В сфере теневой экономики занято около 9 миллионов человек [17].

Экономическая преступность наносит львиную долю материального ущерба обществу и, в частности, экономике. Если весь ущерб, причиненный всеми совершенными за 9 месяцев 2017 года 1551,6 тыс. преступлениями, исчисляется 314,5 млрд. руб., то от указанных преступлений – 89,8 тыс., он составил 196 млрд. руб., или 62%. Тяжкие и особо тяжкие преступления в общем числе выявленных преступлений экономической направленности составили 58,6%. Подразделениями ОВД из преступлений экономической направленности, раскрытых всеми правоохранительными органами России, выявлено 77,5 тыс. Их удельный вес в общем массиве преступлений экономической направленности составил 86,3% [72].

1.2 Понятие «взаимозависимость» и «группа взаимосвязанных предприятий»

В современной России широкое распространение получают новые формы ведения малого и среднего бизнеса, такие как группы предприятий, являющиеся по своей сути самостоятельными юридическими лицами, но при этом связанные между собой экономически.

Наличие данных взаимоотношений предполагает анализ группы взаимосвязанных и сотрудничающих предприятий в качестве единого экономического субъекта, о деятельности которого необходимо комплексное получение обобщенных материалов и информации, характеризующей его финансовые результаты деятельности и финансовое положение.

Для определения вида взаимоотношений между группами хозяйствующих субъектов, основанных на различных формах зависимости и контроля, в российском законодательстве используется понятие «взаимозависимые лица».

Взаимозависимыми считаются лица, особенности отношений между которыми может оказывать влияние на условия или результаты совершаемых ими сделок

или экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц (п. 1 ст. 105.1 НК РФ) [2].

В соответствии со ст. ст. 105.1 и 105.2 НК РФ определяют взаимную зависимость участников сделки. Так, согласно положениям данной статьи взаимозависимыми лицами признаются [2]:

- организации, если одной из них прямо или косвенно принадлежит доля в уставном капитале другой более 25%;
- физическое лицо и организация, если доля участия физического лица в такой организации составляет более 25%;
- организации, если одному и тому же лицу прямо или косвенно принадлежит доля в уставном капитале каждой организации более 25%;
- организации и (или) физические лица, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50%;
- организация и лицо, имеющие полномочия по избранию директора этой организации;
- организации, директора которых избраны по решению одного и того же лица;
- организация и ее директор;
- организации, в которых директором является одно и то же лицо;
- физические лица, одно из которых подчиняется другому по должностному положению;
- физическое лицо, его супруг/супруга, родители, дети, братья и сестры, опекуны и подопечный и т.д.

Кроме вышеуказанных обстоятельств одним из главных признаков взаимозависимости лиц можно считать наличие отношений зависимости между юридическим или физическим лицом, а также аффилированным лицом этого юридического или физического лица.

При этом зависимость может иметь место в следующих случаях, если:

– юридическому или физическому лицу принадлежит часть доли в уставном капитале юридического лица в той мере, которая обуславливает участие в органе управления с правом голоса;

– физическое лицо в силу своей должности, а юридическое лицо в силу своего правового статуса имеют право давать обязательные для исполнения юридическим лицом указания (или применяют способы иным образом определять его действия);

– имеются родственные (семейные) связи между физическими лицами.

В настоящее время наиболее распространенной формой взаимозависимости лиц считаются имущественные отношения, которые основаны на участии в уставном капитале конкретного предприятия. Всем известно, что договорные отношения между взаимозависимыми лицами возникают тогда, когда одна или несколько организаций получают возможность на основании договора влиять на решения, принимаемые другой организацией.

Сделки, заключенные между взаимозависимыми лицами, могут быть квалифицированы как «контролируемые сделки».

Критерии определения контролируемых сделок между взаимозависимыми лицами прописаны в пунктах 2 и 3 статьи 105.14 Налогового кодекса РФ. Согласно положениям данной статьи контролируемой сделкой между взаимозависимыми лицами признается сделка, которая совершена взаимозависимыми лицами – резидентами РФ, и имеет хотя бы одно из нижеперечисленных обстоятельств [2]:

1) годовой доход по всем сделкам свыше 1 млрд. руб. (п. 2 ст.105.14 Налогового кодекса РФ);

2) годовой доход по всем сделкам более 60 миллионов руб., при том, что одна из сторон сделки:

– платит НДС по процентной ставке, а предмет сделки – добытое полезное ископаемое, подпадающее под НДС;

– одна из сторон не платит налог на прибыль, или платит по ставке 0%, а другая сторона таких льгот не имеет;

– одна из сторон – резидент ОЭЗ, или СЭЗ, где применяются льготы по налогу на прибыль, а другая таким резидентом не является;

– одна из сторон – плательщик налога на прибыль по п. 1 ст. 275.2 Налогового кодекса РФ и ведет учет доходов (расходов) по ст. 275.2 Налогового кодекса РФ, а другая сторона не является таковым, либо является, но доход (расход) по ст. 275.2 не учитывает;

– хоть одна из сторон участвует в региональном инвестиционном проекте, где ставка по налогу на прибыль понижена или 0%;

– хоть одна из сторон – это исследовательский корпоративный центр, освобожденный от уплаты НДС по ст. 141 Налогового кодекса РФ;

– объем сделок за год между взаимозависимыми лицами превысил 100 млн. руб., при этом одна из сторон – плательщик ЕСХН, или ЕНВД, а другая сторона такой специальный режим не применяет.

Одним из базовых критериев взаимозависимости в правоотношениях является факт участия одного юридического лица в уставном капитале другого. Кроме того, взаимозависимость может быть доказана и установлена в судебном порядке, причем по любым основаниям, если отношения между ними обладают указанной выше способностью. Взаимозависимость лиц в первую очередь влияет на налоговые обязательства, даже в случаях, прямо не следующих из норм Налогового кодекса РФ.

Резюмируя вышеизложенное, следует отметить, что взаимозависимыми лицами могут быть как физические лица, так и юридические. Под понятие «группа взаимосвязанных предприятий» попадают взаимозависимые юридические лица. Особому вниманию со стороны контролирующих органов подвергаются контролируемые сделки, совершаемые взаимозависимыми предприятиями.

1.3 Анализ существующих отечественных подходов и методик

В современной России на данный момент существуют разнообразные подходы к выявлению экономических правонарушений. Самые существенные отличия

можно увидеть в подходах к выявлению экономических преступлений и экономических правонарушений. Теоретически они обусловлены самостоятельностью правовых категорий – «экономическое правонарушение» и «экономическое преступление». На практике это видно в разграничении и разделении полномочий между субъектами по выявлению нарушений в экономической сфере.

Использование негласных методов (таких, например, как работа с секретными агентами, оперативно-розыскные мероприятия) будет являться одним из главных методов по выявлению экономических правонарушений. Полный и исчерпывающий перечень таких мероприятий приведен в статье 6 Закона от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» [5]:

- опрос;
- наведение справок;
- сбор образцов для сравнительного исследования;
- проверочная закупка;
- исследование предметов и документов;
- наблюдение;
- отождествление личности;
- обследование помещений, зданий, сооружений, участков местности и транспортных средств;
- контроль почтовых отправлений, телеграфных или иных сообщений;
- прослушивание телефонных переговоров;
- снятие информации с технических каналов связи;
- оперативное внедрение;
- контролируемая поставка;
- оперативный эксперимент.

Поскольку экономические правонарушения являются противоправными по своей сути, то правоохранительные органы наделены соответствующими полномочиями по их выявлению негласными методами, также законодательно определены ограничения по использованию данных методов в работе [7]. Отметим, что

при выявлении экономических преступлений может происходить приспособление вышеуказанных методов к особенностям экономических отношений, которые имеют место между субъектами, действующими в экономической сфере. Адаптация происходит при помощи применения правоохранительными органами специальных познаний и приспособлением процессуальных действий под расследование именно экономических правонарушений и преступлений. Данные действия достаточно жестко регламентированы Уголовно-процессуальным кодексом РФ [3].

Наиболее распространенным методом выявления экономических правонарушений является изучение общедоступной информации из официальных источников. Федеральные законы и межведомственные соглашения дают право на получение такой информации.

Налоговые органы благодаря положениям Налогового кодекса РФ вправе получать следующую информацию о налогоплательщиках (как о физических лицах, так и об организациях):

1) непосредственно от налогоплательщика: о доходах и расходах, а также об источниках полученных доходов, о налоговых льготах, об исчисленных суммах налогов и (или) других данных, которые непосредственно связаны с исчислением и уплатой налога. Данные сведения можно почерпнуть из конкретной налоговой декларации по определенному налогу, составленной за определенный период. Статья 80 НК РФ дает право налоговым органам получать подобные сведения, а также обязывает налогоплательщиков их предоставлять. Порядок представления регламентирован конкретными статьями соответствующих глав Налогового кодекса;

2) от регистрирующих органов, в обязанности которых входит фиксировать определенные юридически значимые действия:

– о выданных, отозванных и прекративших действие лицензиях, свидетельствах и иных подобных документах частным нотариусам, частным детективам и частным охранникам в течение 10 дней после их выдачи (п.2 ст.85 НК РФ);

– о регистрации физических лиц по месту жительства, фактах рождения и смерти в течение 10 дней с момента регистрации указанных лиц или фактов (п.3 ст.85 НК РФ);

– о регистрации недвижимого имущества и транспортных средств, являющихся объектом налогообложения и их владельцах в течение 10 дней после регистрации (п.4 ст.85 НК РФ);

– об установлении опеки, попечительства или управления имуществом физических лиц и последующих изменениях не позднее 5 дней после принятия соответствующего решения (п.5 ст.85 НК РФ);

– о нотариальном удостоверении права на наследование и договоров дарения не позднее 5 дней со дня соответствующего нотариального удостоверения (п.6 ст.85 НК РФ);

– о предоставлении прав на пользование природными ресурсами, являющихся объектом налогообложения, в десятидневный срок;

3) от банков:

– об открытии или закрытии счета организации, индивидуальному предпринимателю в пятидневный срок;

– об операциях по счетам организации или индивидуального предпринимателя после мотивированного запроса [2].

За несоблюдение вышеуказанных требований предусмотрена ответственность статьями 16 и 18 главы НК РФ [2], а также статьей 15.6 КоАП РФ [1].

Налоговые и иные государственные органы, преследующие своей целью повышение эффективности деятельности, могут издавать документы, обязательные для внутреннего применения (в их числе приказы, инструкции, методические рекомендации и указания и др.), а также имеют право заключать межведомственные соглашения о взаимодействии и обмене информацией.

В результате проведения анализа нормативно-правовой базы, изучения различных литературных источников, в число которых входят учебники, периодические издания, диссертации различных авторов и данные, взятые из сети Интернет,

выделено три основных подхода, которые в настоящее время используются для выявления экономических правонарушений:

- сопоставление данных бухгалтерской финансовой отчетности организаций, которые могут в будущем нарушить экономическое законодательство;
- использование информации из внешних источников;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности.

Далее рассмотрим более подробно каждый из указанных выше подходов к выявлению нарушений в сфере экономики.

Одним из распространенных подходов является сопоставление данных бухгалтерской финансовой отчетности предприятий. Он основан на том допущении, что в различных формах бухгалтерской и налоговой отчетности присутствуют одни и те же показатели (либо в явном, либо в скрытом виде). К таким показателям можно отнести выручку, себестоимость, чистую прибыль, размер уставного капитала и прочие. При выявлении несоответствий в различных формах отчетности исследуемого предприятия, подавшего некорректные сведения, можно начать проведение следующих мероприятий – получение разъяснений относительно выявленных несоответствий, изъятие документов, отправка запросов, проведение встречных проверок контрагентов, назначение выездной налоговой проверки, а при наличии должных оснований – проведение оперативно-розыскных мероприятий.

Отметим, что в каждой форме отчетности выделяют, как правило, две части: описательную и основную. Описательная часть идентифицирует предприятие (наименование, ИНН, юридический и фактический адреса и др.), характер подаваемых сведений, отчетный период, а также придает форме юридическую значимость (подписи, печати и др.). В основной части содержится количественная информация, которую можно представить в виде двумерной матрицы конечной размерности.

Если в качестве критерия сравнения выбирать формы отчетности, то можно выделить внутрیدокументальное и междокументальное сравнение [32]. При этом по количеству сравниваемых элементов существуют следующие виды сравнения:

- «один к одному»: в данном случае один элемент одной формы определенным образом соотносится с одним элементом той же или другой формы;
- «один к нескольким»: в этом случае один элемент одной формы определенным образом соотносится с алгебраической суммой нескольких элементов одной (той же или другой) или нескольких форм;
- «несколько к нескольким»: в этом случае алгебраическая сумма нескольких элементов одного сочетания форм определенным образом соотносится с алгебраической суммой нескольких элементов другого сочетания форм [35].

В конце разбора первого из подходов к выявлению экономической преступности обобщим:

- данный подход легко формализуем и относительно просто реализуется в соответствующем программном продукте;
- при использовании этого подхода данные должны быть представлены в электронном виде, желательно, в виде базы данных;
- данный подход, как правило, применим по отношению к качественно составленным формам отчетности, в которых не допускается многовариантность формирования показателей отчетности.

Сопоставление данных отчетности позволяет выявить как всеобъемлющие нарушения правил бухгалтерского и налогового учета, так и простейшие несущественные искажения в показателях отчетности, такие как арифметические ошибки, опечатки и прочее. Согласно А.Р. Горюнову, «данный подход малопригоден для выявления интеллектуальных нарушений, направленных на умышленное занижение налоговых обязательств, а также нарушений, связанных с сокрытием реальной деятельности и объектов налогообложения (теневой экономикой). Его можно рассматривать как инструмент накопления актуальной и непротиворечивой информации о деятельности предприятий – потенциальных нарушителей экономи-

ческих законов» [35]. Для применения данного подхода на практике необходимо как наличие системы контрольных соотношений и соответствующих возможностей в программных продуктах, так и внедрение способа сдачи отчетности в контролирующие органы (ФНС) в электронном виде.

Следующим анализируемым подходом для выявления экономических правонарушений является использование информации из внешних источников.

Нормативно-правовой базой для применения вышеназванного подхода являются право на получение информации (которое регламентировано ст. 85 и ст. 86 НК РФ) и межведомственные соглашения [2]. Данный подход подразумевает под собой сбор и анализ информации о деятельности конкретного предприятия, полученной из внешних источников, а также дальнейшее ее сопоставление со сведениями, представленными самим объектом исследования [42].

К данной информации, которую можно получить из внешних независимых источников, можно отнести следующие сведения:

- данные о потребленных энергоресурсах: электроэнергии, воде, теплоэнергии;
- сведения о товарно-материальных ценностях, приобретенных и проданных исследуемым предприятием;
- данные об экспорте и импорте товаров, о таможенном оформлении грузов;
- данные о транспортировке грузов;
- данные о движении денежных средств на расчетных и валютных счетах в банковских организациях;
- данные о наличии в собственности предприятия недвижимого имущества, автотранспорта, земельных участков, а также о сделках с ними.

Выявление противоречий и несостыковок в анализируемых сведениях могут послужить причиной повышенного внимания к данным предприятиям. При этом также следует обратить особое внимание на следующие моменты:

- увеличение объема потраченных ресурсов при неменяющихся в большую сторону объемах выпуска продукции или оказания услуг;

– наличие большого количества услуг по транспортировке грузов при декларировании несопоставимо малых оборотов;

– движение денежных средств по расчетным и валютным счетам в банках, потребление товарно-материальных ценностей, наличие арендуемых помещений и земельных участков у организаций, сдающих при этом «нулевую» отчетность либо не отчитывающихся вовсе.

В данном методе за основу взят логический анализ качественной и количественной информации, доступ к которой есть у анализирующего ее субъекта. В перспективе данный подход может стать действенным инструментом в борьбе с теневой экономикой. Реализация данного метода возможна при обязательном законодательном закреплении возможности получения информации об исследуемых предприятиях.

Дальнейшее развитие данного подхода связано с разработкой соответствующими органами правил и норм, которые, с учетом особенностей конкретных предприятий и используемых технологий, могут послужить данными для количественного анализа [45]. Также существует необходимость законодательного закрепления возможности использования результатов анализа и полученных выводов в качестве косвенных доказательств экономических правонарушений.

Совместная работа налоговых и правоохранительных органов, а также применение оперативно-розыскных мероприятий в отношении субъектов повышенного внимания является одной из причин распространенности применения данного подхода [16].

Очевидно, что наибольший эффект от применения подходов по выявлению экономических правонарушений будет возможен только при сочетании данных подходов, рассмотренных выше.

Третьим подходом к выявлению экономических преступлений является анализ финансово-хозяйственной деятельности.

Основная идея применения данного подхода заключена в цитате профессора Л.П. Павловой: «Главными задачами анализа финансовых показателей организа-

ций-налогоплательщиков являются правильный выбор объекта выездной проверки и определение эффективного направления проведения налоговой проверки» [53, с.15]. В результате анализа должны выявляться «организации, выездная налоговая проверка которых с максимальной степенью вероятности обеспечит поступление в бюджет наибольшей суммы доначисленных налогов и других обязательных платежей, а также примененных финансовых санкций за нарушение налогового законодательства» [53, с.17].

«Разработка системы комплексного анализа показателей необходима для обеспечения единого подхода государственных налоговых инспекций к:

- созданию, ведению и использованию информационного банка данных;
- отбору объектов проверки;
- непрерывной аналитической работе, включающей проведение ежегодного и поквартального анализа бухгалтерской и налоговой отчетности;
- выявлению потенциальных нарушителей налогового законодательства;
- планированию, оперативному регулированию, организации и контролю за проведением налоговых проверок» [53, с.15-16].

Итак, анализ финансово-хозяйственной деятельности можно считать методом выявления экономических правонарушений, а также данный подход можно рассматривать в качестве способа повышения эффективности выездной налоговой проверки за счет выявления приоритетных направлений исследования и сокращения сроков проверки в результате проведения предпроверочного анализа [54, 47].

При анализе данного подхода выявлено, что в литературе, подвергшейся обзору, не рассмотрены конкретные методики анализа и результаты его использования, сделан акцент лишь на основных направлениях его применения.

По мнению автора Г.И. Букаева при использовании данного подхода необходимо его делить на три основных этапа:

- «оценка динамики изменения основных финансовых показателей деятельности налогоплательщиков;

– сравнительный анализ основных финансовых показателей деятельности организации с данными по аналогичным организациям-налогоплательщикам;

– отбор организаций, анализ показателей деятельности которых позволяет сделать вывод о наличии повышенной вероятности обнаружения налоговых нарушений с учетом возможности последующего взыскания сумм доначисленных платежей» [27, с.58].

Несколько иная точка зрения на методику проведения анализа присутствует в работах авторов Л.П. Павловой и Г.В. Удовенко [53, с.15-17]. По их мнению «анализ основных финансовых показателей позволяет оценить:

– динамику изменений финансовых результатов деятельности предприятий-налогоплательщиков;

– имущество организации и ее ресурсы, динамику их изменений;

– финансовую устойчивость и платежеспособность налогоплательщика.

Анализ деятельности предполагает отбор взаимообусловленных финансовых показателей в динамике, что достигается путем сравнения показателей за несколько лет. Исходная информация для предпроверочного анализа подлежит занесению в аналитические таблицы» [53, с.16].

Перейдем к анализу следующей методики комплексного анализа, предлагаемой Г.В. Девликамовой, которая «была разработана и апробирована в исследованиях по проблемам отраслевого налогообложения» [37] (таблица 1).

Таблица 1– Методика комплексного анализа, разработанная Г.В. Девликамовой

I этап Анализ абсолютной нагрузки на предприятие	1.1 Временной анализ налогов и сборов, уплачиваемых предприятием за исследуемый период
	1.2 Пространственный анализ налогов и сборов, уплачиваемых предприятием за исследуемый период
	1.3 Факторный анализ динамики и структуры налоговых платежей
II этап Анализ относительной нагрузки на предприятие	2.1 Анализ структуры общей налоговой нагрузки на предприятие
	2.2 Анализ общих аналитических коэффициентов налоговой нагрузки
	2.3 Анализ частных аналитических коэффициентов налоговой нагрузки, специфичных для конкретных отраслей экономики

III этап Анализ задолженности предприятие по налогам и сборам	3.1 Анализ динамики задолженности предприятие по налогам и сборам
	3.2 Анализ структуры задолженности предприятие по налогам и сборам
	3.3 Анализ соотношений сумм задолженностей и сумм налогов и сборов, уплачиваемых предприятием
	3.4 Факторный анализ возникших задолженностей предприятия

Данную методику рекомендуется использовать при проведении налогового анализа показателей финансово-хозяйственной деятельности организаций, занимающихся любыми видами деятельности.

Рассчитанные по данной методике показатели заносятся в таблицы, которые далее анализируются по годам. Структура налоговой нагрузки должна исследоваться по уплачиваемым предприятием налогам, которые рассчитаны с учетом аналитических коэффициентов налоговой нагрузки по каждому отдельному показателю деятельности предприятия, аналогичных коэффициентам из таблицы 2.

Таблица 2 – Коэффициенты налоговой нагрузки по методике Г.В. Девликамовой

Группа А. Коэффициенты налоговой нагрузки на выручку от реализации	Отношение суммы всех косвенных налогов и сборов к выручке от реализации
	Отношение суммы всех прямых налогов и сборов к выручке от реализации
	Отношение суммы налога на прибыль предприятий к выручке от реализации
	Отношение суммы налога на имущество предприятий к выручке от реализации
Группа Б. Коэффициенты налоговой нагрузки на показатели прибыли предприятия	Отношение налога на прибыль и налога на имущество к величине балансовой прибыли
	Отношение суммы налогов и сборов, взимаемых с финансового результата, к балансовой прибыли
	Отношение суммы налогов и сборов, взимаемых с чистой прибыли, к величине чистой прибыли
Группа В. Коэффициенты налоговой нагрузки на величину издержек производства и обращения	Отношение сумм налогов и сборов, включаемых в себестоимость продукции, к величине себестоимости

«Данная методика, – отмечает Г.В. Девликамова – оперирует микроэкономическими показателями, которые являются обязательными для статистической отчетности промышленного предприятия и не требуют дополнительных расчетов. Методика позволяет провести комплексный анализ уплачиваемой совокупности налогов и сборов и выявить факторы изменения в динамике и структуре налоговой совокупности. Предлагаемые характеристики абсолютной и относительной нагрузки на предприятие достаточно полно отражают уровень воздействия системы налогообложения на конечные результаты деятельности хозяйствующего субъекта. Следовательно, данная методика позволяет сопоставлять степени налоговой нагрузки у предприятий смежных отраслей народного хозяйства по производственной цепочке» [37, с.42].

С помощью рассмотренной выше методики комплексного анализа появляется возможность оценить влияние налоговой нагрузки на деятельность организаций, а также можно произвести сравнительный анализ. Однако данная методика не в полной мере ориентирована на выявления нарушений в деятельности предприятий. Но, несмотря на данный факт, основная идея методики применима к задачам исследования. Для выявления экономических правонарушений можно использовать анализ показателей налоговой нагрузки исследуемых предприятий в динамике и между собой [9, 22]. Отклонение их в меньшую сторону от показателей аналогичных предприятий или тенденция к уменьшению будет являться одной из причин повышенного внимания к подобному рассматриваемому предприятию.

Для применения данного метода необходимо:

- определить показатель, по которому будет проведен сравнительный и динамический анализ;
- сформировать группы аналогичных предприятий-кластеров.

Для реализации данных задач необходимо выделить критерии сегментации, которые зависят от числа учитываемых признаков, однородности предприятий в кластере и их количества внутри кластера. Сегментация основана на разумном сочетании данных показателей. В исследованиях группы специалистов Уфимско-

го филиала ВЗФЭИ (Н.Д. Бублик, С.А. Горбатков, А.А. Якушев и др.) сказано, что для «торговых предприятий хорошо зарекомендовала себя морфологическая таблица №3. Эта таблица применима ко всему множеству предприятий региона и тем самым образует кластер» [64, с.15-17].

Таблица 3 – Морфологическая таблица, разработанная специалистами Уфимского филиала ВЗФЭИ

Признаки организации				
	Классификационные	Качественные	Порядковые	Количественные
1. Объект (характеристика объекта)	1. Вид деятельности (по ОКОНХ) 2. Отношение к акцизному налогу (подакцизная или неподакцизная продукция) 3. Форма собственности по ОКФС	1. Организационно-правовая форма 2. Порядок ценообразования (регулируемые/ свободные) 3. Наличие экспорта (+,-) 4. Помещение (собственное/аренда) 5. Является ли директор учредителем (+,-) 6. Самостоятельное или дочернее	1. Возраст предприятия (до 3 лет, от 3 до 6 лет, свыше 6 лет) 2. Риск деятельности (с малым уровнем риска, на уровне шумов, с высоким уровнем, венчурно-стохастические)	
2. Состояние объекта	1. Масштаб деятельности	1. Характер продукции	1. Процент посреднической деятельности в общем объеме 2. Объем финансовых операций в общем объеме оборотных средств	1. Среднесписочная численность 2. Готовая продукция (товар) 3. Издержки обращения 4. Выручка от выполнения работ 5. Торговый оборот
	2. Характер продукции			
	3. Уровень техники, технологии	1. Колеблемость основных экономических показателей		1. Нематериальные активы 2. Основные средства 3. Среднегодовая стоимость имущества

Признаки организации				
	Классификационные	Качественные	Порядковые	Количественные
	4. Территориальное расположение	1. Стадия развития		
	5. Уровень сложности внутренней структуры			
	6. Финансовое состояние			1. Коэффициент оборачиваемости средств (выручка/все активы) 2. Незавершенное строительство 3. Долгосрочные финансовые вложения 4. Дебиторская задолженность 5. Кредиторская задолженность 6. Задолженность по кредитам банков
3. Состояние экономической среды	1. Территория			1. Курс \$ на текущий период 2. Уровень инфляции на текущий период

Перейдем к анализу показателей финансово-хозяйственной деятельности, характеризующих результаты деятельности предприятия с внутренней стороны. Для целей данного анализа необходимо исследовать показатели рентабельности, ликвидности, финансовой устойчивости, деловой активности и другие [12], а также их динамику. Отметим, что в данное время существует огромное количество методик данного анализа, разработанных как отечественными, так и зарубежными авторами – А.Д. Шерметом, Е.В. Негашевым [70], В.В. Ковалевым [44], Г.В. Савицкой [59], Л.А. Бернстайн [21] и другими. Несмотря на их наличие и апробированность на практике, все они имеют несколько иную целевую направленность.

Результаты данного анализа более интересны и полезны собственникам предприятий и административно-управленческому персоналу.

Автор Т.Н. Бударина в своих исследованиях отмечает: «Перечислять проблемы можно долго. Не было методик для проведения автоматизированного комплексного анализа деятельности предприятий-налогоплательщиков, отбора их для проверки, определения фактической налоговой базы по косвенным данным, получаемым из различных источников» [26, с.66]. В связи с вышесказанным актуальной становится задача разработать такую методику анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятий, которая бы могла выявлять экономические правонарушения. Основным моментом в такой методике будет разработанная система показателей для анализа и интерпретация результатов ее применения. С одной стороны, она должна включать в себя достаточно много показателей для изучения различных аспектов деятельности хозяйствующего субъекта. С другой – быть компактной и понятной, что обусловлено большим количеством объектов анализа. Самое главное, что такая методика будет пригодной для выявления любых экономических правонарушений.

Далее перейдем к исследованию следующей методики анализа показателей, которая разработана автором Т.Г. Скорик в 2000 году. Отметим, что данный метод прошел апробацию на практике в деятельности ИМНС по Дзержинскому району города Волгоград [63].

Таблица 4 предназначена для анализа уровней и динамики результатов деятельности предприятий. Для заполнения данной таблицы используются финансовые показатели из формы «Отчет о финансовых результатах». Данная методика анализа основана на сравнении динамики показателей за год, предшествующий отчетному году, и с финансовыми результатами деятельности других предприятий данной отрасли. В результате проведения такого анализа могут быть отображены для проведения выездной проверки конкретные предприятия, у которых выявленные отклонения по основным показателям (графы 5, 11, 14, 19) превышают 25% по сравнению с предыдущим отчетным периодом.

Таблица 4 – Анализ уровней и динамики результатов деятельности предприятий

Наименование предприятия	ИНН	Выручка от реализации (без НДС, акцизов и др.)		Изменения к предыдущему году, %	Себестоимость		Изменения к предыдущему году, %	Соотношение затрат к выручке		Изменения к предыдущему году, %
		3	4		6	7		9	10	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Окончание таблицы 4

Наименование предприятия	Прибыль от реализации		Изменения к предыдущему году, %	Прибыль к отчетного периода		Соотношение к выручке от реализации		Изменения к предыдущему году, %	Коэффициент текущей ликвидности		Коэффициент абсолютной ликвидности	
	12	13		15	16	17	18		19	20	21	22
1	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23

Для целей данного анализа необходимо исследовать структуру баланса, исходя из Методических положений по оценке финансового состояния предприятия и установлению неудовлетворительной структуры баланса, утвержденных распоряжением Федерального управления по делам о несостоятельности и банкротству при Госкомимуществе России от 12.08.94 №31-Р [6].

Далее необходимо изучить суммы НДС по оприходованным оплаченным ценностям (таблица 5).

Таблица 5 – Суммы НДС по оприходованным оплаченным ценностям

№ п/п	ИНН	Наименование налогоплательщика	Данные по стр.220 бухгалтерского баланса		Данные по гр.5 стр.1 расчета по НДС	НДС по формуле (гр.4+гр.6-гр.5)	Данные по гр.5 стр. 1а расчета по НДС	Отклонение (гр. 8 – гр.7)
			На начало отчетного периода	На конец отчетного периода				
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Данный метод анализа основан на сопоставлении показателей строки 1 «Сумма НДС по приобретенным (оприходованным) ценностям», по которому отражается дебетовый оборот за отчетный период по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям» (соответствующих субсчетов), с показателями строки 1а «НДС по оприходованным и оплаченным ценностям», подлежащим списанию с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по НДС», – кредитовый оборот по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям». Критерием отбора в данном случае является показатель, рассчитанный как отношение абсолютной суммы отклонений (графы 9 таблицы 5) к данным по графе 8, который должен составлять по итогам выполненных расчетов не менее 40%.

Таблица 6 служит для анализа предприятий, у которых в бухгалтерском учете числятся авансы по НДС. При этом подробному исследованию подлежат:

- динамика суммы НДС к уменьшению (по трем отчетным периодам);
- отношение сумм НДС по налогооблагаемому обороту к сумме дебетовых оборотов;
- предоставление корректировочных деклараций и расчетов по НДС.

Таблица 6 – Организации, получившие авансы в отчетном периоде, но не уплатившие НДС

№ п/п	ИНН	Наименование налогоплательщика	Данные по стр.627 баланса			Данные по гр.5 стр.4 расчета по НДС (суммарные показатели по расчетам за отчетный период)	Отклонение (гр.7–гр.6)
			На начало отчетного периода (гр.3)	На конец отчетного периода (гр.4)	Изменение в отчетном периоде (гр.5–гр.4) (+,–)		
1	2	3	4	5	6	7	8

Методика анализа основана на сверке суммарных показателей по гр.5 стр.4 «Сумма НДС, подлежащая внесению в бюджет по авансам и предоплатам» расчета НДС за отчетный период с данными по строке бухгалтерского баланса «Аван-

сы полученные». Для анализа должны быть отобраны те предприятия, не отразившие в стр.4 расчета по НДС сумму НДС, подлежащую внесению в бюджет по авансам и предоплатам, но имеющие при этом движение по счету 62.02 «Авансы полученные». По итогам проведения анализа результаты необходимо обобщать по отраслевому признаку исследуемых предприятий. Но сейчас методика не применима из-за изменений в плане счетов, в НК РФ и отчетности, произошедшими с 2000 года.

Результаты анализа должны быть применимы в программных продуктах, в которых сведения будут аккумулированы в базы данных. По мнению Л.П. Павловой: «Внедрение приведенной или аналогичной методики предпроверочного анализа финансовых показателей организаций целесообразно осуществлять по мере создания соответствующей технической базы, необходимой для автоматизации процесса обработки информации о налогоплательщиках» [53, с.17].

В дальнейшем в анализе хозяйственной деятельности должны находить применения методы интеллектуального анализа данных и нейросетевые технологии. В данном случае вывод о наличии признаков экономических правонарушений, их характере и предположительном размере понесенного ущерба будет сформирован не конкретным исследователем, а соответствующим программным продуктом.

1.4 Зарубежный опыт выявления экономических правонарушений

В ходе анализа зарубежного опыта по использованию экономических знаний при противодействии преступности установлено, что классическими работами в данной области признаются труды американских и английских исследователей («Судебный учет и финансовые расследования» – Forensic accounting and financial investigations). В Великобритании, США, Канаде наряду с криминалистикой, судебной медициной и судебной психиатрией существует самостоятельная дисциплина, называемая «Финансовые расследования и судебный учет».

Деятельность лиц, проводящих экономические исследования при выявлении преступлений, а также в рамках судопроизводств различных видов, в США, Ве-

ликобритании и Канаде крайне разнообразна и включает совокупность следующих услуг:

- судебного учета (forensic accounting);
- аудита мошенничества (fraud audit) и риск-менеджмента в области мошенничества (fraud risk management);
- поиска и возвращения активов (asset tracking and recovery);
- выявления и предотвращения легализации преступных доходов (через хозяйствующий субъект – заказчика услуги) (money laundering detection and prevention).

Термин «судебный учет» (forensic accounting) в США, Канаде и Европе применяется в более широких областях теории и практики, чем понятие «судебно-бухгалтерская экспертиза» в России: под судебным учетом понимается любая деятельность сертифицированных судебных бухгалтеров, в том числе и вне процедур судопроизводства [16]. Таким образом, в данном случае используемый термин «судебный» носит достаточно условный характер [51]. Кроме того, деятельность судебных бухгалтеров на Западе регулируется не только государством, но и общественными организациями и объединениями, действующими в данной области (ACCA, NAFA, ACFE и т.д.).

Перечисленные общественные организации и объединения сертифицируют и проводят обучение судебных бухгалтеров, при этом компетенция судебных бухгалтеров имеет существенные различия в зависимости от признания квалификации конкретного эксперта экспертным сообществом.

Круг разрешаемых экспертом вопросов существенно меняется в зависимости от вида судопроизводства. Большинство судебных бухгалтеров применяют косвенные методики расчета данных о финансово-хозяйственной деятельности и налоговых базах [24].

Финансовые расследования и судебный учет на Западе представляют собой междисциплинарную концепцию, соединяющую учет, финансовый анализ, психологические исследования и правоохранительную деятельность.

Широко применяются психологические исследования:

- анализ наводок и жалоб граждан;
- оценка изменений в поведении потенциального преступника;
- анализ изменений в стиле и образе его жизни;
- исследование биографических признаков круга потенциальных преступников [13].

Вышеперечисленные косвенные методы, успешно используемые на Западе, для применения в нашей стране с учетом российского менталитета не годятся. Российский суд оперирует только фактами, косвенные улики, «вероятностные» предположения экспертов и необоснованные жалобы Уголовно-процессуальный кодекс РФ относит к недопустимым доказательствам.

В отечественной практике пределы компетенции эксперта-экономиста определяются предметом класса судебно-экономических экспертиз, устанавливающим совокупность задач, которые могут решаться экспертом [51]. По нашему мнению, точное копирование зарубежного опыта по использованию экономических знаний при противодействии преступности, его простой перенос на российскую судебную практику без каких-либо корректив недопустимы.

Авторами под руководством Э.Ф. Мусина сформулирован категоричный вывод: «...методы и методики производства судебно-экономических экспертиз, используемые в США, Великобритании и Канаде, в российском судопроизводстве напрямую использовать невозможно» [51].

Вместе с тем для внепроцессуальных действий по профилактике мошенничества в организациях торговли (консалтинговые процедуры, выявление внутрикорпоративных хищений, аудит мошенничества и т.п.) зарубежный опыт вполне применим [39].

Анализ теоретико-методических подходов к выявлению преднамеренного искажения отчетности в международной практике позволил выделить следующие наиболее популярные методики:

- закон Бенфорда;

- систему показателей Бениша;
- анализ расхождения денежного потока и операционной прибыли.

Закон Бенфорда – это математический инструмент, помогающий выявить ошибки и искажения в числовом массиве данных. Данный закон утверждает, что в искусственно созданном массиве данных последние распределяются по закону, отличному от действующего в автономных системах. Суть закона: рассматривается множество первых цифр элементов исследуемого числового массива, частота появления каждой цифры сопоставляется с вероятностью появления цифры в случайном ряду, построенном согласно закону Бенфорда. По отклонению вышеуказанных величин можно судить о наличии ошибки или намеренного искажения. К основным преимуществам метода относится его независимость от порядка величин исследуемых данных (десятки, сотни, тысячи и т.д.), а также возможность применения в отрыве от сути исследуемых операций (так как метод исключительно статистический) [25].

Вот некоторые примеры данных, соответствующих закону Бенфорда: номера платежных поручений от различных покупателей (вся совокупность); суммы, поступающие в счет погашения дебиторской задолженности покупателей; суммы в авансовых отчетах; остатки товаров на складах; суммы фактов хозяйственной жизни, отраженных в бухгалтерском учете; стоимость гарантийного ремонта; суммы выставленных счетов; объемы поставок; суммы в налоговых декларациях.

Например, если в результате проведения анализа номера приходных кассовых ордеров и указанные в них суммы не соответствуют закону Бенфорда (а должны соответствовать), высока вероятность того, что эти приходные ордера фальсифицированы бухгалтером. Очевидно, он их создавал и нумеровал самостоятельно, беря цифры из головы.

Применять тесты на основе закона Бенфорда эффективнее на предприятиях с интенсивной операционной деятельностью (например, оптовой торговли), так как данная методика работает только при анализе больших массивов данных.

Еще один нестандартный метод – система показателей (темпы снижения маржинальной прибыли, роста качества активов, оборачиваемости активов и т.д.), получивший в международной практике название «карта нормативных отклонений финансовых индикаторов». Данная система показателей была разработана профессором Мессодом Бенишем [43].

Чтобы использовать карту нормативных отклонений, потребуется отчетность компании за несколько периодов (как минимум за 2 года), а также отчетность сопоставимых по размерам компаний, занимающихся аналогичной экономической деятельностью. Все эти данные имеются у налоговых инспекторов, которые, проводя камеральную проверку организации, могут в качестве дополнительного индикатора мошенничества использовать указанный метод М. Бениша.

Следует отметить, что появление в отчетности тех или иных признаков мошенничества еще не является свидетельством искажения данных или того, что компания использует незаконные схемы. Однако к отчетности такого предприятия следует отнестись с повышенным вниманием, особенно такому контролирующему органу, как налоговая инспекция.

К нестандартным методам профилактики мошенничества в торговых организациях относится анализ расхождения денежного потока и операционной прибыли [65]. Этот метод основан на существующей взаимосвязи между ростом прибыли, и увеличением величины денежного потока от операционной деятельности. В течение продолжительного периода темп роста прибыли должен быть соизмерим с темпом роста денежного потока от операционной деятельности. Явные расхождения в темпах роста должны быть внимательно изучены для выявления причин отклонений. Возможными причинами расхождения темпов роста операционной прибыли и денежного потока от операционной деятельности могут быть: сезонные факторы, цикличность развития, переход на другую стадию жизненного цикла [25]. Обобщая вышесказанное, выделим краткие сравнительные характеристики нетрадиционных методик выявления преднамеренного искажения финансовой отчетности, представленные в таблице 7.

Таблица 7 – Характеристика нетрадиционных методик выявления преднамеренного искажения финансовой отчетности

Характеристика	Карта нормативных отклонений финансовых индикаторов, метод Бениша	Закон Бенфорда	Анализ расхождения денежного потока и операционной прибыли
Цель	Выявление и предотвращение ошибок и преднамеренных искажений финансовой отчетности организаций		
Основные пользователи	Налоговые инспекторы, инвесторы, контрагенты	Внешние и внутренние контролирующие органы, заинтересованные лица	Внешние и внутренние контролирующие органы, заинтересованные лица
Источники	Отчетность проверяемой компании вместе с отчетностью сопоставимых по размерам компаний одного вида экономической деятельности за 2 года	Любая числовая последовательность (от номеров платежных поручений до сумм в налоговых декларациях)	Отчетность проверяемой компании (отчет о прибылях и убытках и отчет о движении денежных средств)
Специфика	Сравниваются нормативные отклонения финансовых индикаторов проверяемой организации и сопоставимой по размерам	Статистический метод, помогающий выявить ошибки и искажения в числовом массиве данных	Темп роста прибыли должен быть соизмерим с темпом роста денежного потока от операционной деятельности
Преимущества	Помогает выявить необычные колебания данных, которые могут являться следствием мошенничества или ошибок в составлении отчетности	Независимость от порядка величин исследуемых данных (десятки, сотни, тысячи и т.д.), а также возможность применения в отрыве от сути исследуемых операций	Выявляет искажения показателя прибыли, подверженной манипуляциям со стороны руководства компании в целях сокрытия каких-либо проблем
Недостатки	Необходима отчетность сопоставимых по размерам компаний одного вида экономической деятельности за 2 года	Методика работает только при анализе больших массивов данных; требует больших трудовых затрат	Возможными причинами расхождения темпов роста операционной прибыли и денежного потока от операционной деятельности могут быть объективные причины: сезонные факторы, цикличность развития, переход на другую стадию жизненного цикла

Рассмотренные методики выявления преднамеренного искажения финансовой отчетности широко используются в международной практике. В российской научно-практической литературе указанные зарубежные методики глубоко освещены не были, исследования, связанные с адаптацией нормативных значений коэффициентов для особенностей российской экономики, не проводились. Вместе с тем, по мнению С.М. Бычковой и Е.Ю. Итыгиловой, модель финансовых индикаторов Бениша не только вполне применима для отчетности российских компаний, но и способствует снижению риска потерь имущества на 50% [31, 69].

Нетрадиционные методики применимы для широкого круга пользователей бухгалтерской финансовой отчетности (аудиторов, налоговых инспекторов, ревизоров, бухгалтеров, учредителей и т.п.). А наиболее результативным для выявления и профилактики мошенничества в организациях торговли является комплексное применение указанных методов.

Выводы по разделу один.

В процессе написания первого раздела был проведен анализ законодательных и нормативных документов, посвященных экономическим правонарушениям и их последствиям, а также ответственности за их совершение.

Была раскрыта сущность понятий «взаимозависимость», «группа взаимосвязанных предприятий», «экономические правонарушения», «экономическая преступность» и уточнены их определения. Рассмотрены определения из различных источников.

Рассмотрены преимущества и недостатки каждого проанализированного подхода к выявлению экономических правонарушений, в результате чего сделан вывод, что методы и методики выявления правонарушений, используемые в США, Великобритании и Канаде, в российской действительности напрямую использовать невозможно. Необходимо сочетать рассмотренные отечественные методы по выявлению экономических правонарушений с негласными методами.

2 РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ ВЫЯВЛЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ ВНУТРИ ГРУППЫ ВЗАИМОСВЯЗАННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

2.1 Основные положения методики

Экономическая преступность представляет собой корыстные посягательства на используемую собственность, порядок управления экономическими процессами, а также нарушение экономических прав граждан со стороны лиц, выполняющих определенные функции [55].

Наиболее часто экономические правонарушения имеют место на предприятиях, входящих в группу взаимозависимых лиц.

В соответствии с положениями Налогового кодекса РФ взаимозависимыми лицами признаются лица, особенности отношений между которыми оказывают влияние на условия, а главное результаты совершенных ими сделок, на экономические результаты их деятельности, а также на результаты экономической деятельности лиц, которых они представляют (п. 1 ст. 105 Налогового кодекса РФ) [2].

Разработанная в данной главе исследования методика выявления экономических правонарушений внутри группы взаимосвязанных предприятий будет иметь комплексный характер, позволяющий учитывать характерные признаки экономических правонарушений, учитывать факторы, влияющие на эти преступления, а также возможность применения документального контроля и экономического анализа.

Целью методики является выявление экономических правонарушений внутри группы взаимозависимых предприятий.

Для достижения поставленной цели были сформулированы следующие задачи:

– выделить классификационные признаки экономических преступлений внутри группы взаимосвязанных предприятий;

- сформировать критерии проведения экспертной оценки и шкалу оценивания в зависимости от уровня опасности экономического преступления;
- определить методы документального контроля в зависимости от типа экономического преступления внутри группы взаимосвязанных предприятий;
- определить методы экономического анализа в зависимости от типа экономического преступления внутри группы взаимосвязанных предприятий.

Для выделения классификационных признаков экономических преступлений внутри группы взаимосвязанных предприятий предлагаем применить ценностно-нормативный подход и тем самым составить социально-психологическую характеристику уровней сложности экономических правонарушений.

Проведение оценки будет предусматривать присваивание баллов в зависимости от признаков экономического преступления.

Для выбора факторов для проведения оценки предлагаем использовать метод опроса экспертов за счет создания анкеты опроса, шаблон которой приведен в таблице 8.

Таблица 8 – Анкета опроса для выбора факторов

Вопросы	Варианты ответов
1. Какой вид оценки позволяет оперативно выявить экономическое правонарушение?	А. Оценка финансовой стабильности Б. Проверка финансовой отчетности В. Оценка деловой активности Г. Определение текущего уровня финансовой устойчивости
2. Какой параметр позволяет судить о степени защиты от экономических правонарушений?	А. Уровень сохранения конфиденциальной информации Б. Качество контроля территории В. Уровень использования современных технологий защиты и оборудования Г. Уровень подготовки службы экономической безопасности
3. Какой показатель указывает на возможность возникновения экономического представления в подразделении группы предприятий?	А. КРІ предприятий Б. Размер прибыли В. Затраты на осуществление деятельности Г. Затраты на развитие
4. Что в большей степени позволяет исключить возникновение экономического правонарушения?	А. Качество ведения документооборота Б. Внешний аудит В. Проведение инвентаризации Г. Контроль ведения бухгалтерской отчетности

После проведения анкетного опроса необходимо выполнить обработку результатов и те факторы, которые, по мнению экспертов являются приоритетными, в дальнейшем будут выбраны в качестве факторов для описания уровней опасностей экономических правонарушений.

При этом для каждого из факторов, эксперты для оценки могут использовать пять уровней сложности А, В, С, D, Е. Пример описания уровней сложности факторов приведен в таблице 9.

Таблица 9 – Описание уровней опасностей экономических правонарушений с выделением факторов

Оценка финансовой стабильности предприятия	
А	Низкий
В	Удовлетворительный
С	Средний
D	Выше среднего
Е	Отличный
Уровень сохранения конфиденциальной информации	
А	Низкий
В	Удовлетворительный
С	Средний
D	Выше среднего
Е	Отличный
KPI предприятий	
А	Низкий
В	Удовлетворительный
С	Средний
D	Выше среднего
Е	Отличный
Качество ведения документооборота	
А	Низкий
В	Удовлетворительный
С	Средний
D	Выше среднего
Е	Отличный

Предлагаемые методы оценки для каждого из выделенных факторов приведены в таблице 10.

Таблица 10 – Методы оценки для каждого из выделенных факторов

Фактор выявления экономического правонарушения	Используемый метод для выявления фактора
А. Оценка финансовой стабильности Б. Проверка финансовой отчетности В. Оценка деловой активности Г. Определение текущего уровня финансовой устойчивости	Оценка уровня финансовой устойчивости и деловой активности предприятия
А. Уровень сохранения конфиденциальной информации Б. Качество контроля территории В. Уровень использования современных технологий защиты и оборудования Г. Уровень подготовки службы экономической безопасности	Индикаторный метод оценки уязвимостей и угроз
А. КРІ предприятий Б. Размер прибыли В. Затраты на осуществление деятельности Г. Затраты на развитие	Оценка КРІ
А. Качество ведения документооборота Б. Внешний аудит В. Проведение инвентаризации Г. Контроль ведения бухгалтерской отчетности	Аудиторская проверка документооборота

На следующем этапе определяются веса для каждого предприятия, входящего в группу взаимосвязанных предприятий с учетом выбранных факторов, в процентах.

После этого формируется матрица зависимости каждого из предприятий от выбранных факторов и проводится оценка предприятия по уровню проявления факторов и выбирается проявление того уровня которому оно соответствует.

Для обобщения полученных результатов предлагаем использовать матрицу «Зависимость предприятия от уровня проявления факторов».

Применение матрицы «Зависимость предприятия от уровня проявления факторов» позволяет оценить текущий уровень экономических правонарушений в разрезе каждого предприятия в группе взаимосвязанных предприятий.

При формировании матрицы «Зависимость предприятия от уровня проявления факторов» непосредственно сама зависимость определяется выбранными факто-

рами для проведения оценки экспертами по результатам опроса (таблица 1) и полученных результатов оценки методами, приведенными в таблице 10.

Предлагаемый вид матрицы «Зависимость предприятия от уровня проявления факторов» приведен в таблице 11.

Таблица 11 – Матрица «Зависимость предприятия от уровня проявления факторов»

Оцениваемые предприятия в группе взаимосвязанных предприятий, %	Факторы				
	Текущий уровень финансовой стабильности предприятия	Уровень сохранения конфиденциальной информации	КРІ предприятий	Качество ведения документооборота	Итого
Производственное предприятие					100
Торговое предприятие					100
Распределения и сбыта					100
Обеспечения экономической и информационной безопасности					100
Проведения внешнего и внутреннего аудита					100

Уровень оценки каждого фактора будет зависеть от результатов оценки методов, приведенных в таблице 9. При этом для каждого из факторов характерна разная степень выраженности в пределах отдельно взятого предприятия. Каждая степень фактора выражена в количестве полученных баллов по результатам предыдущей оценки.

Для обобщения полученных результатов будет использоваться матрица «Зависимость предприятия от уровня проявления факторов».

Применение матрицы «Зависимость предприятия от уровня проявления факторов» позволит оценить уровень экономических правонарушений каждого предприятия входящего в группу взаимосвязанных предприятий через определенные факторы, имеющие различную степень их выраженности.

Для матрицы «Зависимость предприятия от уровня проявления фактора», предлагаем использовать шаблон, приведенный в таблице 12.

Таблица 12 – Матрица «Зависимость предприятия от уровня проявления фактора»

Вес фактора, %	Фактор	Уровни, %				
		А	В	С	Д	Е
1	2	3	4	5	6	7
Производственное предприятие						
	ТУФС					
	УСКИ					
	КРІ					
	КВД					
Торговое предприятие						
	ТУФС					
	УСКИ					
	КРІ					
	КВД					
Распределения и сбыта						
	ТУФС					
	УСКИ					
	КРІ					
	КВД					
Обеспечения экономической и информационной безопасности						
	ТУФС					
	УСКИ					
	КРІ					
	КВД					
Предприятие n						
	ТУФС					
	УСКИ					
	КРІ					
	КВД					

На следующем этапе получается суммарный балл предприятий. В зависимости от веса фактора и степени его выраженности для каждого из предприятий, входящих в группу взаимосвязанных предприятий будет выполняться оценка. При этом минимальное количество баллов по итогам оценки может быть равно 0 баллов, а максимальное – 100 баллов.

Результаты расчета количества баллов для каждого предприятия сводятся в матрицу «Предприятие/ фактор», шаблон которой приведен в таблице 13.

Таблица 13 – Матрица «Предприятие/ фактор»

Предпри- ятие/фактор	Текущий уровень фи- нансовой стабильно- сти пред- приятия	Уровень сохра- нения конфи- денциальной информации	КРІ пред- приятий	Качество ведения документо- оборота	Σ
Производственное предприятие					
Торговое предпри- ятие					
Распределения и сбыта					
Обеспечения эконо- мической и ин- формационной безопасности					
Проведения внеш- него и внутреннего аудита					

По результатам расчетов все предприятия выстраиваются в одну иерархическую пирамиду в зависимости от полученной суммы баллов. После этого выделяется предприятие, для которого характерно наибольшее количество экономических правонарушений.

2.2 Установление корреляционной связи экономических правонарушений внутри группы взаимосвязанных предприятий

При построении многофакторной модели необходимо выбрать факторы, которые оказывают наибольшее влияние на группу взаимосвязанных предприятий [20].

Для отбора наиболее важных факторов, оказывающих влияние на группу взаимосвязанных предприятий, предлагаем использовать факторы, выявленные на предыдущем этапе:

- группа взаимосвязанных предприятий (y)
- текущий уровень финансовой стабильности предприятия (x_1);

- уровень сохранности конфиденциальной информации (x2);
- КРІ предприятий (x3);
- качество ведения документооборота (x4).

Предлагаемый шаблон для проведения корреляционного анализа приведен в таблице 14.

Таблица 14 – Предлагаемый шаблон для проведения корреляционного анализа

Предприятия	Группа взаимосвязанных предприятий (y) Σ	Текущий уровень финансовой стабильности предприятия (x1)	Уровень сохранности конфиденциальной информации (x2)	КРІ предприятий (x3)	Качество ведения документооборота (x4)
Производственное предприятие					
Торговое предприятие					
Распределения и сбыта					
Обеспечения экономической и информационной безопасности					
Проведения внешнего и внутреннего аудита					

Таким образом, для оценки влияния указанных факторов предлагаем использовать матрицу парных коэффициентов корреляции переменных, которую можно рассчитать, используя инструмент анализа данных «Корреляция» в пакете MS Excel.

На основании полученных результатов программной автоматически формируется матрица парной корреляции, отражающая зависимость между выбранными факторами и чем ближе полученный коэффициент корреляции приближен к единице, тем выше эта зависимость.

Расчеты частных коэффициентов корреляции предлагаем выполнить по следующим формулам (1-4):

$$r_{yx_2 * x_4} = \frac{r_{yx_2} - r_{yx_4} * r_{x_2 x_4}}{\sqrt{(1-r^2_{yx_4}) * (1-r^2_{x_2 x_4})}}, \quad (1)$$

$$r_{x_2 x_4 * y} = \frac{r_{x_2 x_4} - r_{yx_2} * r_{yx_4}}{\sqrt{(1-r^2_{yx_2}) * (1-r^2_{yx_4})}}, \quad (2)$$

где r_{yx_2} – коэффициент, устанавливающий зависимость между группой взаимосвязанных предприятий и уровнем сохранности конфиденциальной информации;

r_{yx_4} – коэффициент, устанавливающий зависимость между группой взаимосвязанных предприятий и качеством ведения документооборота;

$r_{x_2 x_4}$ – коэффициент, устанавливающий зависимость между уровнем сохранности конфиденциальной информации и качеством ведения документооборота.

$$r_{yx_1 * x_3} = \frac{r_{yx_1} - r_{yx_3} * r_{x_1 x_3}}{\sqrt{(1-r^2_{yx_3}) * (1-r^2_{x_1 x_3})}}, \quad (3)$$

$$r_{yx_3 * x_1} = \frac{r_{yx_3} - r_{yx_1} * r_{x_1 x_3}}{\sqrt{(1-r^2_{yx_1}) * (1-r^2_{x_1 x_3})}}, \quad (4)$$

где r_{yx_1} – коэффициент, устанавливающий зависимость группой взаимосвязанных предприятий и уровнем финансовой стабильности;

r_{yx_3} – коэффициент, устанавливающий зависимость между группой взаимосвязанных предприятий и КРІ предприятий;

$r_{x_1 x_3}$ – коэффициент, устанавливающий зависимость между уровнем финансовой стабильностью и КРІ предприятий.

Для нахождения коэффициентов, использующих значения линейных коэффициентов парной корреляции, используют следующие формулы (5-6):

$$\beta_{yx_2} = \frac{r_{yx_2} - r_{yx_4} * r_{x_2x_4}}{1 - r_{x_2x_4}^2}, \quad (5)$$

$$\beta_{yx_3} = \frac{r_{yx_4} - r_{yx_2} * r_{x_2x_4}}{1 - r_{x_2x_4}^2}. \quad (6)$$

Также выполняется расчет коэффициентов корреляции, на основании рассчитанных линейных коэффициентов, по следующей формуле (7):

$$R_{yx_j} = \sqrt{\sum r_{yx_j} * \beta_{yx_j}}, \quad (7)$$

где r_{yx_j} – частные коэффициенты корреляции;

β_{yx_j} – стандартизированные переменные многофакторной модели.

После определения всех необходимых параметров выполняется проверка модели на достоверность полученных результатов. Для этого производится перекрестная проверка, позволяющая исследовать, насколько можно использовать полученную модель в дальнейшем анализе. Перекрестная проверка относится к специфической форме, в которой выделяются расчетная и контрольная выборки.

Основные процедуры перекрестной проверки приведены на рисунке 1.

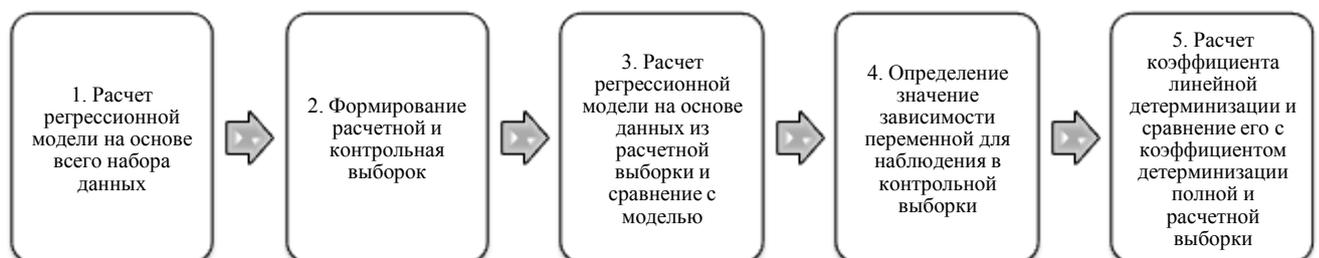


Рисунок 1 – Основные процедуры перекрестной проверки

Процесс проверки достоверности модели предусматривает анализ полученных результатов с определением точности фактических результатов.

Для оценки достоверности расчетной и контрольной моделей применяется оценка случайной компоненты.

Модель считается достоверной, если выполняются следующие условия:

– математическое ожидание равно нулю (формула (8)):

$$e' = \frac{\sum e_i}{n}; \quad (8)$$

– полученные значения ряда имеют случайный характер;

– наблюдается независимость значений, которая определяется по отсутствию автокорреляции выборки [29].

Для проверки автокорреляции используется формула (9):

$$d = \frac{\sum_{i=2}^n (e_i - e_{i-1})^2}{\sum_{i=1}^n e_i^2} \quad (9)$$

В этом случае расчетное значение критерия сравнивается с табличным значением.

2.3 Элементы методики

2.3.1 Оценка уровня финансовой устойчивости и деловой активности предприятия

Финансовые расследования имеют оперативный характер и позволяют на основании анализа финансовой отчетности выявить факт экономического преступления.

В настоящее время экономическая группа преступников пытается скрыть источник направления движения финансовых средств через банк, требуя у банковского служащего открытие ему счета предъявителя.

Выполняя такие процедуры легализации, группа преступников использует большое количество различных способов с привлечением высококвалифицированных специалистов в области экономики и права, информационных технологий, использование подконтрольных и финансовых организаций.

Оценка уровня финансовой устойчивости и деловой активности позволит своевременно выявить подозрительные операции, инициировать факт экономического преступления [40].

На основании рекомендации международных институтов, а также экспертов по борьбе с экономическими преступлениями можно выделить следующие индикаторы, указывающие на возможность сокрытия источника, направление экономического ресурса:

- масштабной операции с наличными средствами;
- экономически необоснованные движения в взаимоотношениях со специалистами экономических служб;
- перемещение капитала с потерями, снижение процентов по выполненным экономическим и финансовым операциям, существенные обороты на текущих счетах, непонятный психологический портрет, отказ от дачи четких пояснений.

Применение оффшорных компаний, использование расчётов через сеть Интернет, дробление платежей, использование неофициальных систем создает необходимость анализа финансовой информации.

Как показывает практика, финансовый мониторинг позволит не только выявить сомнительные финансовые операций, но и понять схемы работы группы преступников.

Можно сказать, что оценка уровня финансовой устойчивости и деловой активности относится к методам финансово-аналитической экспертизы, которая от

обычной бухгалтерской экспертизы отличается установлением динамики финансового состояния, определением критического снижения коэффициентов.

Важным этапом является расчет коэффициентов, отражающих динамику коэффициентов финансовой устойчивости и деловой активности. Одним из методов, позволяющих определить критичное снижение основных показателей, является их сравнение с нормативным значением.

Показатели финансовой устойчивости и деловой активности предприятия выступают обязательными составляющими оценки финансового состояния предприятия. Это указывает в своих исследованиях способов обеспечения стабильного положения предприятия в выбранном сегменте деятельности автор Н.К.Швецова [71].

При выполнении оценки финансовой устойчивости необходимо учитывать, что ликвидная финансовая устойчивость связана со способностью предприятия своевременно погашать долгосрочные обязательства, в независимости от происходящих изменений во внешней среде, а платежная – погашать краткосрочные обязательства, учитывая свой внутренний потенциал и воздействие со стороны внешнего окружения.

При оценке платежной финансовой устойчивости особое внимание необходимо уделять определению соотношения краткосрочных обязательств к возможному их покрытию оборотными средствами. Поскольку поддержка оптимального уровня запасов позволит погашать имеющиеся краткосрочные обязательства и поддерживать желаемый уровень финансовой устойчивости предприятия.

Способность организации эффективно управлять финансово-хозяйственной деятельностью определяется активной устойчивостью, а расширять свои права и полномочия имущественной.

Если предприятие обеспечивает ликвидную, платежеспособную, активную и имущественную устойчивость, то оно обладает инвестиционной привлекательностью, является финансово стабильным и активным в рыночной среде.

Рассматривая вопросы оценки финансовой устойчивости, Колчина Н.В. предлагает учитывать характер ее возникновения, способы управления, как это отражено на рисунке 2.

Абсолютная финансовая устойчивость	<ul style="list-style-type: none"> • Фактически достигнутая в текущем периоде при отсутствии отклонений от заданной траектории развития предприятия
Нормативная финансовая устойчивость	<ul style="list-style-type: none"> • Финансовая устойчивость заложенная в финансовом плане предприятия на год или долгосрочную перспективу
Консервативная финансовая устойчивость	<ul style="list-style-type: none"> • Возникает за счет реализации политики, характеризующейся минимальным объемом заемных средств и операциями с минимальным риском
Прогрессивная финансовая устойчивость	<ul style="list-style-type: none"> • Финансовая устойчивость, которая является результатом проведения более совершенной политики, направленной на освоение новых рынков

Рисунок 2 – Виды финансовой устойчивости предприятия по характеру возникновения и способам управления

В настоящее время для проведения оценки финансовой устойчивости и деловой активности предприятия наибольшее распространение получил метод коэффициентов. Сущность коэффициентного подхода оценки финансовой устойчивости и деловой активности предприятия заключается в вычислении и анализе ряда финансовых коэффициентов [71].

На первоначальном этапе рассмотрим основные коэффициенты для расчета финансовой устойчивости предприятия.

Для определения уровня привлеченного капитала на единицу вложенных собственных средств рассчитывают коэффициент капитализации по следующей формуле (10):

$$П_{\text{kap}} = \frac{ЗК}{СК}, \quad (10)$$

где ЗК – сумма заемного капитала организации, тыс. руб.;

СК – сумма собственного капитала организации, тыс. руб.

Достаточность собственных средств для покрытия оборотных средств отражает показатель обеспеченности оборотных активов. Нормативное значение этого коэффициента должно находиться в границах от 0,6 до 0,8 [11]. Он рассчитывается по следующей формуле (11):

$$K_{\text{occ}} = \frac{KP - BOA}{OA}, \quad (11)$$

где КР – сумма собственного капитала, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия);

ВОА – сумма внеоборотных активов, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия);

ОА – сумма оборотных активов, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия).

Коэффициент автономии (концентрации собственного капитала) соизмеряет собственный капитал со всеми источниками финансирования [14].

Нормативное значение этого коэффициента должно находиться в границах от 0,4 до 0,6. Он рассчитывается по следующей формуле (12):

$$K_a = \frac{KP}{B}, \quad (12)$$

где КР – сумма собственного капитала, тыс. руб. (баланс предприятия);

Б – баланс предприятия, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия).

Для определения, насколько деятельность организации финансируется только за счет собственного капитала, применяют показатель финансирования [66], который определяется по формуле (13):

$$P_{фин.} = \frac{СК}{ЗК}, \quad (13)$$

где СК – сумма собственного капитала, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия);

ЗК – сумма заемного капитала, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия).

Финансовая устойчивость позволяет определить достаточность устойчивых источников финансирования деятельности организации и определяется по формуле (14):

$$P_{фин.уст} = \frac{СК + Д}{Б}, \quad (14)$$

где СК – сумма собственного капитала, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия);

Д – долгосрочные обязательства, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия).

Финансовый рычаг показывает, сколько организация привлекла заемных средств на 1 руб. вложенных в активы собственных средств, и рассчитывается по формуле (15):

$$K_{фр} = \frac{ЗК}{КР}, \quad (15)$$

где ЗК – сумма заемного капитала, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия);

КР – сумма собственного капитала, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия).

Коэффициент обеспечения оборотных активов собственными средствами показывает достаточность собственных средств для покрытия оборотных активов. Рекомендуемое значение данного коэффициента 0,6-0,8 и определяется он по следующей формуле (16):

$$K_{occ} = \frac{KP - BOA}{OA}, \quad (16)$$

где КР – сумма собственного капитала, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия);

BOA – сумма внеоборотных активов, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия);

OA – сумма оборотных активов, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия).

Коэффициент маневренности указывает, сколько собственного капитала вложено в оборотный капитал, то есть находится в мобильном виде, позволяет свободно маневрировать капиталом [18], определяется по формуле (17):

$$П_{.м} = \frac{СК - НМА}{СК}, \quad (17)$$

где СК – сумма собственного капитала, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия);

НМА – сумма нематериальных активов, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия).

Коэффициент покрытия инвестиций позволяет отразить устойчивые источники финансирования деятельности в общем капитале и определяется по формуле (18):

$$П_{пок.ин} = \frac{СК}{Б}, \quad (18)$$

где СК – сумма собственного капитала, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия);

Б – баланс предприятия, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия).

Для проведения оценки деловой активности предприятия используют такие показатели как ресурсоотдача, оборачиваемость оборотных средств, длительность оборота оборотных средств, коэффициент отдачи нематериальных активов, коэффициент оборачиваемости кредиторской и дебиторской задолженности, а также сроки их погашения [56].

Коэффициент ресурсоотдачи позволяет охарактеризовать эффективность использования имущества предприятия и определяется по формуле (19):

$$П_{рес} = \frac{ВП}{Б}, \quad (19)$$

где ВП – выручка от реализации, тыс. руб. (отчет о финансовых результатах);

Б – баланс предприятия, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия).

Оборачиваемость оборотных средств определяется скоростью оборота оборотных средств [67] и определяется по формуле (20):

$$П_{ОА} = \frac{ВП}{ОА}, \quad (20)$$

где ВП – выручка от реализации, тыс. руб. (отчет о финансовых результатах);

ОА – сумма оборотных активов, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия).

Длительность оборота оборотных активов указывает на эффективность использования оборотных активов компании и рассчитывается по формуле (21):

$$D = \frac{360 \cdot OA}{ВП}, \quad (21)$$

где OA – сумма оборотных активов, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия);

ВП – выручка от реализации, тыс. руб. (отчет о финансовых результатах).

Коэффициент отдачи нематериальных активов показывает эффективность использования внеоборотного капитала предприятия и определяется по формуле (22):

$$П_{НМА} = \frac{ВП}{НМА}, \quad (22)$$

где НМА – сумма нематериальных активов, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия).

Фондоотдача показывает эффективность использования основных средств предприятия и определяется по формуле (23):

$$\Phi = \frac{ВП}{ОС}, \quad (23)$$

где ОС – сумма основных средств, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия).

Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности показывает необходимость расширения или снижения взятие коммерческих кредитов на развитие деятельности и определяется по формуле (24):

$$П_{КЗ} = \frac{ВП}{КЗ}, \quad (24)$$

где ВП – выручка от реализации, тыс. руб. (отчет о финансовых результатах);

КЗ – сумма кредиторской задолженности, тыс. руб. (бухгалтерский баланс).

Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности показывает, сколько оборотов находится в дебиторской задолженности и определяется по формуле (25):

$$П_{ДЗ} = \frac{ВП}{ДЗ}, \quad (25)$$

где ВП – выручка от реализации, тыс. руб. (отчет о финансовых результатах);

ДЗ – сумма дебиторской задолженности, тыс. руб. (бухгалтерский баланс предприятия).

Перечисленные показатели позволяют установить степень развития предприятия во внешней среде и уровень внешнего потенциала. Анализ устойчивости финансового состояния на конкретную дату позволяет выяснить, насколько правильно предприятие управляло финансовыми ресурсами в течение периода, предшествующего этой дате. Важно, чтобы состояние финансовых ресурсов соответствовало требованиям рынка и отвечало потребностям развития предприятия. Таким образом, сущность финансовой устойчивости определяется эффективным формированием, распределением и использованием финансовых ресурсов.

2.3.2 Оценка уровня сохранения конфиденциальной информации

Проблема защиты конфиденциальной информации на предприятиях любой формы собственности в настоящее время стоит наиболее остро, так как угрозы нарушения информационной безопасности носят глобальный и трансграничный характер.

Для оценки уровня сохранения конфиденциальной информации предлагаем использовать методику оценки экономических рисков [30]. На первоначальном этапе анализа предлагаем выполнить идентификацию информационных активов каждого из предприятий с использованием шаблона, приведенного в таблице 15.

Таблица 15 – Предлагаемый шаблон идентификации информационных активов каждого из предприятий

Предприятие	Наименование актива	Форма представления	Владелец актива	Критерий стоимости	Оценка защиты (+/-)
1	2	3	4	5	6
Экономические активы					
Производственное предприятие					
Торговое предприятие					
Распределения и сбыта					
Обеспечения экономической и информационной безопасности					
Проведения внешнего и внутреннего аудита					
Информационные активы					
Производственное предприятие					
Торговое предприятие					
Распределения и сбыта					
Обеспечения экономической и информационной безопасности					
Проведения внешнего и внутреннего аудита					
Физические активы					
Производственное предприятие					
Торговое предприятие					
Распределения и сбыта					
Обеспечения экономической и информационной безопасности					
Проведения внешнего и внутреннего аудита					

В качестве экономических активов предприятия могут выступать отчетность предприятия, учетная политика, документы первичного учета, платежные документы

К информационным активам можно отнести файлы с платежной информацией по работе с заказчиками и контрагентами, архивы проектов и технологические схемы.

В качестве примера физических активов можно привести складские и производственные здания, создающие угрозы преднамеренного и непреднамеренного характера.

На следующем этапе предлагаем выявить активы, которые имеют наибольшую ценность, поскольку их потеря может создать наибольший материальный ущерб.

Для ранжирования наиболее значимых активов предлагаем использовать шаблон, приведенный в таблице 16.

Таблица 16 – Шаблон для ранжирования наиболее значимых активов предприятия

Наименование актива	Ценность актива (ранг)
Актив №1.	
Актив №2.	
Актив №3.	
Актив №4.	
Актив №5.	
Актив №6.	

Для каждого из активов необходимо определить ранг важности.

На следующем этапе анализа предлагаем выполнить анализ уязвимостей для каждого вида активов в разрезе предприятий, входящих в группу взаимосвязанных предприятий. В качестве уязвимостей могут выступать получение свободного доступа к активу, возможность модификации и уничтожения актива и пр.

Предлагаемый шаблон для оценки уязвимостей активов для каждого из предприятий приведен в таблице 17.

Таблица 17 – Предлагаемый шаблон для оценки уязвимостей активов для каждого из предприятий

Группа уязвимостей	Актив №1	Актив №2	Актив №3	Актив №4	Актив №5	Актив №6
Производственное предприятие						
Торговое предприятие						
Предприятие n						

Для оценки уровня сохранения конфиденциальной информации также предлагаем определить:

- определить ожидаемые потери, связанные с нарушением экономической безопасности;
- определить зависимость между уровнем защиты актива и средствами, которые затрачиваются на ее организацию.

При выполнении расчетов суммарного показателя предлагаем принять, что угрозы конфиденциальности, целостности и доступности реализуются нарушителем независимо.

2.3.3 Оценка КРІ

Система КРІ будет применяться для оценки эффективности предприятий, входящих в группу взаимосвязанных предприятия. Полученная система КРІ (Key Performance Indicator) позволит выделить индивидуальные характеристики каждого предприятия, входящего в группу [41].

Для применения системы КРІ на первоначальном этапе формируются специальные таблицы «Матрицы КРІ». При составлении матрицы выделяются ключевые функции. При этом для каждой ключевой функции необходимо задать критерии оценки абсолютные и относительные.

Предлагаемый шаблон для оценки КРІ одного из предприятий, входящих в группу приведен в таблице 18.

Таблица 18 – Предлагаемый шаблон для оценки КРІ одного из предприятий, входящих в группу

Предприятие	Цели	Вес, %	Ед. изм.	План	Факт	Выполнение плана, %
Торговое предприятие			%			
			%			
			%			
			%			
			%			
Всего		100	%			

Далее определяются размеры прибыли каждого из предприятий (таблица 19).

Таблица 19 – Оценка прибыли каждого из предприятий

Предприятие	Прибыль, руб.	Удельный вес, %
Производственное предприятие		
Торговое предприятие		
Распределения и сбыта		
Обеспечения экономической и информационной безопасности		
Проведения внешнего и внутреннего аудита		
Всего		100

После этого возможно будет оценить, какое из предприятий требует большего внимания с точки зрения выявления экономических правонарушений и установления снижения размеров прибыли. Для расчета используется следующая формула:

$$K_{KPI} = K1 \cdot \text{вес}KPI_{\text{№}1} + K2 \cdot \text{вес}KPI_{\text{№}2} + \dots + Kn \cdot \text{вес}KPI_{\text{№}n}, \quad (26)$$

где K_{KPI} – коэффициент выполнения показателей по предприятиям;

$KPI_{\text{№}1, \text{№}2, \dots, n}$ – удельный вес каждого КРІ;

$K1, K2, \dots, Kn$ – коэффициент выполнения КРІ.

Далее формируется сводная таблица системы КРІ.

После расчета показателей КРІ предлагаем составить сводную таблицу, шаблон которой приведен в таблице 20.

Таблица 20 – Сводная таблица системы КРІ

Предприятие	К _{КРІ}
Производственное предприятие	
Торговое предприятие	
Распределения и сбыта	
Обеспечения экономической и информационной безопасности	
Проведения внешнего и внутреннего аудита	

На основании данных таблицы 10 делается вывод о системе КРІ по каждому отдельно взятому предприятию.

2.2.4 Аудиторская проверка

Аудит выступает определенным видом контроля, позволяющим установить экономические правонарушения, и при этом предусматривающим использование особых методов, программ и приемов [62].

Перед началом аудиторской проверки необходимо определить аудиторские цели и задачи, выполнить предварительное планирование, составить программу аудита.

Аудиторские доказательства представляют собой данные, собранные аудитором для формирования своего мнения и обоснованных выводов. Они выступают основой для формирования выводов о достоверности бухгалтерской отчетности.

При этом стоит подчеркнуть, что основной целью использования аудиторских доказательств является выражение мнения об аудиторском заключении с приемлемым уровнем аудиторского риска. Аудиторский риск – это риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения [10].

Предлагаемая программа для проведения аудиторской проверки приведена в таблице 21.

Таблица 21 – Программа аудиторской проверки

Наименование организации				
Период аудита				
Аудитор				
Планируемый уровень аудиторского риска				
Планируемый уровень существенности				
№ п/п	Наименования аудиторских процедур	Дата	Используемые рабочие документы	Характер проверки
1	Проверка учредительных и уставных документов		Учредительные документы	Выборочный
1	Анализ организационной структуры		Организационная структура	Выборочный
2	Изучение основных аспектов учетной политики и положения по бухгалтерии		Учетная политика, Положение по бухгалтерии	Выборочный
3	Исследование состояния бухгалтерского учета		Сплошной	-
	Проверка договорной базы материальной ответственности, с поставщиками, покупателями и другими контрагентами		Договорная база	Выборочный
5	Проверка результатов предыдущей инвентаризации		Заключение по инвентаризации	Выборочный
6	Проверка ведения учета денежных средств, их списания и правильность их в бухгалтерском учете		Первичные документы, хозяйственные операции	Выборочный
7	Изучение бухгалтерской отчетности		Отчетность	Выборочный

Процедуры проверки, которые включаются в программу аудита, определяются в зависимости от специфики деятельности предприятия, а также выбранной структуры управления [60].

При разработке плана аудитор учитывает специфику деятельности проверяемого предприятия, систему бухгалтерского учета и контроля.

Для оценки системы бухгалтерского учета предприятия предлагаем провести тестовый контроль. Предлагаемый шаблон для проведения тестового контроля системы бухгалтерского учета приведен в таблице 22.

Таблица 22 – Предлагаемый шаблон для проведения тестового контроля системы бухгалтерского учета

№ п/п	Перечень вопросов	Варианты ответов		Уровень оценки
		Да	Нет	
1	2	3	4	5
1	Имеется ли у предприятия служба внутреннего контроля?			
2	Разработаны ли должностные инструкции для работников предприятия			
3	Предприятия имеет договора о материальной ответственности по контролю денежных средств на расчетном счете?			
4	Приводится ли в учетной политике предприятия положения по учету?			
5	Применяется ли по ведению учета разделения по контрагентам, ассортименту услуг?			
6	Предприятие использует банковские выписки?			
7	Предприятие проводит обязательную инвентаризацию?			
8	Предприятие проводит внезапную инвентаризацию?			
9	Бухгалтером предприятия осуществляется сверка данных бухгалтерского учета с данными приведенными в первичных документах			
10	При осуществлении денежных операций с покупателями заключаются договора?			
11	Производится ли сверка данных договоров с данными приведенными в программе 1С: Предприятие			
Всего				

На основе анализа выполненных контрольных процедур аудитор делает выводы об уровне соответствия или несоответствия текущей системы внутреннего контроля, ее соответствие выбранной специфике и масштабам деятельности. Необходимо отметить, что каждый факт хозяйственной жизни предприятия должен быть оформлен соответствующим первичным учетным документом [4]. В процессе тестирования системы внутреннего контроля организации необходимо учитывать эту предпосылку и следить, чтобы по каждой операции присутствовал первичный документ.

Далее исследуется и анализируется организация бухгалтерского учета предприятия, оформление первичного документооборота, правильность, отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, а также выполнения расчетов по текущим налоговым обязательствам перед бюджетом [52].

В этом случае аудит декомпозируется по основным аспектам организации учета [72], особенности которых приведены в таблице 23.

Таблица 23 – Виды аудита при проверке учетной политики организации

Вид аудита	Особый контроль
Аудит основных средств	Рассматриваются документы на покупку имущества, регистры бухгалтерского учета по основным средствам
Аудит материально-производственных запасов	Внимание аудитора занимает проверка методов формирования фактической себестоимости материально-производственных запасов с выделением порядка документального оформления их оприходования, реализации или списания. Достаточно много внимания уделяется исследованию доказательств товарных запасов на складах предприятия, оформлению первичного документа
Аудит расходов, на осуществление деятельности	В этом случае изучается документооборот, подтверждающий связь расходов на ведение деятельности, включающий акты на оказание услуг, результаты маркетинговых исследований, образцы рекламной продукции. Аудитором оценивается полнота и правильность составления этих документов
Аудит расчетов и покупателями	В этом случае проводится аудит расчетов с покупателями, с анализом заключенных договоров на поставку, в том числе оценивается правильность заполнения внешнеэкономических контрактов
Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками	В этом случае проверяется договорная база предприятия, правильность осуществления оплаты за полученные материальные ценности, с документальным подтверждением факта и поступления
Аудит кредиторской задолженности дебиторской задолженности	В этом случае устанавливается порядок отражения дебиторской и кредиторской задолженности на бухгалтерских счетах, выполняется сверка сальдо по выполненным расчетам, оформленному документообороту. Также уделяется внимание списанию кредиторской и дебиторской задолженности.
Аудит прибыли предприятия	В этом случае аудитором анализируется прирост прибыли, пути ее распределения, правомерность создания резервных фондов

Целью аудита основных средств является установление соответствия используемой на предприятии методики учета основных средств, отраженной в учетной политике, проверка выполнения требований нормативно-законодательной базы, действующей на территории России, регулирующей учет наличия, поступления и движения основных средств.

План аудита основных средств приведен в таблице 24, а программа аудита основных средств приведена в таблице 25.

Таблица 24 – План аудита основных средств

Составляющие аудита основных средств	Планируемые виды работы
Аудит бухгалтерского учета основных средств	Проверка правильности постановки на учет основных средств
	Оценка наличия основных фондов и эффективность их использования
	Анализ аналитического и синтетического учета собственных и арендованных основных средств
	Проверка соблюдения налогового законодательства в области приобретения, выбытия и аренды основных средств
Аудит бухгалтерского учета амортизации основных средств	Проверка правильности начисления амортизации
	Проверка результатов переоценки основных средств, порядка учета затрат на текущий и капитальный ремонт основных средств

Таблица 25 – Программа аудита основных средств

Планируемые виды работ	Рабочие документы
1. Проверка правильности постановки на учет основных средств	Учетная политика, Акты приемки-передачи основных средств
2. Оценка наличия основных фондов и эффективность их использования	Инвентарные карточки, Акты –передачи, формы отчетности
3. Анализ аналитического и синтетического учета собственных и арендованных основных средств	Акты приемки-передачи, инвентарные карточки, журналы регистрации
4. Проверка соблюдения налогового законодательства в области приобретения, выбытия и аренды основных средств	Формы отчетности, договора, регистры налогового и бухгалтерского учета
5. Проверка правильности начисления амортизации	Справки, регистры бухгалтерского учета, баланс
6. Проверка результатов переоценки основных средств, порядка учета затрат на текущий и капитальный ремонт основных средств	Справки, регистры бухгалтерского учета, баланс, ведомости инвентаризации, формы отчетности

При проведении аудита основных средств комиссией могут быть выявлены следующие типичные ошибки [28]:

- неправильное оформление актов приемки-передачи основных средств;
- некорректное формирование первоначальной стоимости основных средств;
- неверный учет затрат на модернизацию основных средств;
- неправильное установление группы амортизации;
- нерегулярный характер осуществления переоценки основных средств.

При проведении аудита запасов, учитывается, что они представлены в виде определенного вида обездвиженной продукции, предназначенной для осуществления производственных процессов или потребления. При этом процесс обездвиживания отождествляется с хранением запасов в определенном месте, в качестве которого может выступать склад, рабочее место, транспорт [15].

При проведении аудита выполняется оценка правильности заполнения документов по ведению учета материально-производственных запасов, их отпуск, анализируются методы учета, выполняется сверка документов первичного учета с данными бухгалтерской отчетности.

Достаточно много внимания уделяется проверке счетов 10 «Материалы», счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и счету счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

При проведении аудита расходов на осуществлении деятельности, расчетов с поставщиками и подрядчиками, кредиторской и дебиторской задолженности, а также прибыли предприятия достаточно много внимания уделяется контролю движения денежных средств на счетах предприятия.

В процессе проведения проверки денежных операций по расчетному счету выполняется проверка:

- реальности поступления и списания денежных средств с расчетного счета;
- порядок отражения денежных операций на счетах бухгалтерского учета;
- правомерность осуществления денежных операций по расчетному счету;
- правильность выбора и использования принципов учета денежных операций.

План аудита денежных средств приведен в таблице 26.

Таблица 26 – План аудита денежных средств

Составляющие аудита денежных средств	Планируемые виды работы
Аудит операций по расчетному счету	Проверка учредительных и уставных документов
	Анализ организационной структуры

Составляющие аудита денежных средств	Планируемые виды работы
	Изучение основных аспектов учетной политики и положения по бухгалтерии, ценовой политики предприятия
	Исследование состояния учета денежных средств на расчетном счете
	Проверка договорной базы материальной ответственности, с поставщиками, покупателями и другими контрагентами
	Проверка результатов предыдущей инвентаризации денежных средств
	Проверка ведения учета денежных средств, их списания и правильность их в бухгалтерском учете
	Изучение бухгалтерской отчетности
Аудит операций по наличности в кассе	Проверка расходных и приходных кассовых ордеров
	Проверка кассовой книги
	Проверка работы контрольно-кассового аппарата

Как видно из таблицы 26, при проверке операций по расчетному счету будет выполняться проверка учредительных и уставных документов, анализироваться организационная структура, изучаться основные аспекты учетной политики, ценовой политики предприятия, проверятся договорная база с поставщиками, покупателями и другими контрагентами.

Кроме аудита операций по расчетному счету будет осуществляться проверка наличности в кассе.

Предлагаемая программа аудита денежных средств отражена в таблице 27.

Таблица 27 – Программа аудита денежных средств

Планируемые виды работ	Рабочие документы
1. Проверка учредительных и уставных документов	Учредительные и уставные документы предприятия
2. Анализ организационной структуры»	Организационная структура
3. Изучение основных аспектов учетной политики и положения по бухгалтерии, ценовой политики	Учетная политика предприятия, Положения по бухгалтерии, прайс-листы
4. Исследование состояния учета денежных средств на расчетном счете	Оборотно-сальдовая ведомость, главная книга, выписки из банка, первичные документы
5. Проверка договорной базы материальной ответственности, с поставщиками, покупателями и другими контрагентами	Оборотно-сальдовая ведомость, главная книга, выписки из банка, первичные документы, договоры с поставщиками

Планируемые виды работ	Рабочие документы
6. Проверка результатов предыдущей инвентаризации денежных средств	Ведомость инвентаризации денежных средств
7. Проверка ведения учета денежных средств, их списания и правильность их в бухгалтерском учете	Оборотно-сальдовая ведомость, главная книга, выписки из банка, первичные документы, договоры с поставщиками
8. Изучение бухгалтерской отчетности в области управления денежными средствами	Бухгалтерская отчетность, оборотно-сальдовая ведомость, главная книга
9. Проверка расходных и приходных кассовых ордеров, кассовой книги	Приходные и расходные ордера, Кассовая книга, Главная книга
10. Проверка работы контрольно-кассового аппарата	Технические инструкции, чеки, ленты

Опыт проведения аудиторских проверок показывает, что в качестве типичных ошибок, которые выявляются при проведении аудита денежных средств выступают:

- отсутствуют платежные документы, которые позволяют подтвердить факт совершения операции или они оформлены не верно;
- отсутствуют приложения к платежным документам, выступающие в виде основания для совершения операций с денежными средствами;
- наблюдаются несоответствия между данными отраженными в банковских выписках и платежных поручениях;
- наблюдается некорректная корреспонденция в счетах по учету денежных средств на расчетном счете.

Кроме перечисленных видов аудита также выполняется проверка расчетов предприятия с бюджетом, в части уплаты налоговых обязательств, среди которых выделяется налог на добавленную стоимость, имущество, единый социальный налог.

При проверке анализируется правильность расчета налоговой базы и заполнение налоговых деклараций. По результатам аудиторской проверки предприятия вносятся корректировки в организацию текущего бухгалтерского и налогового

учета, выполняется пересчет налогов, уточняется информация в налоговых декларациях.

На заключительном этапе аудитором производится обработка полученных доказательств, оценивается их влияние на эффективность деятельности и оценивается степень достоверности формируемой бухгалтерской отчетности.

Выводы по разделу два

Во втором разделе была разработана методика выявления экономических правонарушений среди группы взаимосвязанных предприятий, разработана анкета опроса для выбора факторов, описаны уровни опасности экономических правонарушений, определены методы оценки для каждого из выделенных факторов, разработана матрица зависимости от уровня проявления факторов.

Для разработки многофакторной модели было предложено выбрать факторы, которые оказывают наибольшее влияние на группу взаимосвязанных предприятий, разработан шаблон для проведения корреляционного анализа, определены формулы расчета коэффициентов корреляции, а также методы оценки достоверности.

На следующем этапе были детализированы элементы методики, рассмотрены методы оценки уровня финансовой устойчивости и деловой активности, сохранения конфиденциальной информации и оценки KPI, а также описаны элементы проведения аудиторской проверки с целью выявления экономических правонарушений.

3 АПРОБАЦИЯ РАЗРАБОТАННОЙ МЕТОДИКИ ВЫЯВЛЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ ВНУТРИ ГРУППЫ ВЗАИМОСВЯЗАННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ НА ПРИМЕРЕ ГРУППЫ КОМПАНИЙ «СИРИУС»

3.1 Идентификация предприятия, имеющего наибольшее количество экономических правонарушений в группе компаний «Сириус»

Апробация разработанной методики выявления экономических правонарушений внутри группы взаимосвязанных предприятий велась в группе компаний с условным названием «Сириус». Настоящее название не раскрывается из соображений конфиденциальности.

Данная группа предприятий в настоящее время занимает лидирующее положение в телекоммуникационной сфере на рынке Южного Урала.

В течение 20 лет данная группа компаний предоставляет услуги сверхскоростного Интернета и обеспечивает надежность связи, а в 2011 году компания получила статус федерального провайдера.

В настоящее время в группу компаний «Сириус» входит более 20 организаций, расположенных в 16 городах Уральского Федерального округа: Челябинске, Копейске, Миассе, Златоусте, Кургане, Касли и других.

Данные организации специализируются на предоставлении услуг в области сверхскоростного Интернета, кабельного и цифрового телевидения, фиксированной и интеллектуальной телефонии, ремонта компьютерной техники, сервиса и обслуживания, а также хостинга. В состав компании «Сириус» входит более 1800 высококвалифицированных специалистов, которыми круглосуточно предоставляется качественная связь и надежные услуги.

Для апробации методологии выявления экономических правонарушений были выбраны пять организаций, входящих в группу компаний «Сириус», расположенных в таких городах как Челябинск, Копейск, Миассе, Златоуст и Курган.

В соответствии с разработанной методологией на первоначальном этапе был проведен анкетный опрос, результаты которого приведены в таблице 28.

Таблица 28 – Результаты анкетного опроса по выбору методов выявления совершенных экономических правонарушений в организациях, входящих в группу компаний «Сириус»

Вопросы	Ответы				
	Челябинск	Копейск	Миасс	Златоуст	Курган
1. Какой вид оценки позволяет оперативно выявить экономическое правонарушение?	А	Г	Г	Б	В
2. Какой параметр позволяет судить о степени защиты от экономических правонарушений?	А	А	Г	Г	Б
3. Какой показатель указывает на возможность возникновения экономического правонарушения в подразделении группы предприятий?	Б	В	А	А	Г
4. Что в большей степени позволяет исключить возникновение экономического правонарушения?	А	Б	Б	В	Г

Для оценки уровней опасностей экономических правонарушений с выделением факторов выполним оценку деятельности организаций, входящих в группу компаний, по выбранным методикам.

На первоначальном этапе проведем финансовые расследования, позволяющие выявить факт экономического преступления на основании финансовой отчетности. Для проведения расследований были предоставлены комплекты годовой бухгалтерской отчетности данных организаций, состоящие из бухгалтерского баланса по состоянию на 31.12.2016 г. и отчета о финансовых результатах за 2016 г., приведенные в приложениях А-Д.

На основании бухгалтерской отчетности были определены коэффициенты, описанные во второй главе исследования. Результаты расчетов сведены в таблицу 29.

Таблица 29 – Оценка финансовой устойчивости группы компаний «Сириус» за 2016 г., в долях единиц

Коэффициенты	Норма	Предприятия				
		Челябинск	Копейск	Миасс	Златоуст	Курган
Коэффициент капитализации	$\geq 1,0$	0	0,023	0,964	0	0
Показатель обеспеченности оборотных активов	$\leq 0,1$	0,675	0,809	0,144	0,056	0,091
Коэффициент автономии (концентрации собственного капитала)	От 0,4 до 0,6	0,863	0,863	0,151	0,069	0,846
Коэффициент финансирования	> 1	0	42,65	1,037	0	0
Финансовая устойчивость	От 0,8 до 0,9	0,863	0,883	0,151	0,069	0,875
Финансовый рычаг	> 1	0	0,023	0,964	0	0
Коэффициент покрытия инвестиций	От 0,7-1,0	0,863	0,863	0,151	0,069	0,846

В отношении коэффициента капитализации можно сказать, что в каждой из исследуемых организаций его нормативное значение соблюдается, что указывает на финансирование своей деятельности за счет собственных средств, снижение зависимости от заемных средств и рост инвестиционной привлекательности.

Коэффициент обеспеченности оборотных активов собственными оборотными активами также находится в пределах нормируемых значений. Это указывает на то, что для организаций из группы компании «Сириус» характерна состоятельность и низкая вероятность возникновения банкротства.

В отношении коэффициента автономии можно сказать, что оно не выполняется для таких организаций, как ООО «Сириус-Миасс» и ООО «Сириус-Златоуст».

Это указывает, что кроме собственных средств данные предприятия привлекают заемные средства для поддержки устойчивого финансового состояния.

В отношении коэффициент финансирования можно сказать, что нормативное значение не выполняется для таких организаций из группы компаний, как ООО «Сириус-Челябинск», ООО «Сириус-Златоуст» и ООО «Сириус-Курган».

Нормативы по коэффициенту финансового рычага выполняются для всех исследуемых организаций. Большую надежность имеют филиалы ООО «Сириус-Челябинск», ООО «Сириус-Копейск» и ООО «Сириус-Курган», поскольку коэффициент покрытия инвестиций у них близок к единице, они имеют высокую финансовую устойчивость.

На основании выполненного анализа выполним бальную оценку, при которой используем два критерия: 1 – удовлетворяет требованиям, 0 – не удовлетворяет требованиям (таблица 30).

Таблица 30 – Бальная оценка финансовой устойчивости группы компаний «Сириус»

Коэффициенты	Предприятия				
	Челябинск	Копейск	Миасс	Златоуст	Курган
Коэффициент капитализации	1	1	1	1	1
Показатель обеспеченности оборотных активов	1	1	1	1	1
Коэффициент автономии (концентрации собственного капитала)	1	1	0	0	1
Коэффициент финансирования	0	1	1	0	0
Финансовая устойчивость	1	1	0	0	1
Финансовый рычаг	1	1	1	1	1
Коэффициент покрытия инвестиций	1	1	0	0	1
Всего	6	7	4	3	6

Наибольшую финансовую стабильность имеют такие организации из группы компаний «Сириус», как ООО «Сириус-Челябинск», ООО «Сириус-Копейск» и ООО «Сириус-Курган». Наибольшего внимания со стороны руководства заслуживают такие предприятия, как ООО «Сириус-Миасс» и ООО «Златоуст», а

именно, в области взятых на себя заемных обязательств, которые негативно отражаются на финансовом состоянии.

На следующем этапе выполним оценку деловой активности организаций, входящих в группу компаний «Сириус», используя формулы из второй части исследования (таблица 31).

Таблица 31 – Оценка деловой активности группы компаний «Сириус» за 2016 г., в долях единиц

Коэффициенты	Предприятия				
	Челябинск	Копейск	Миасс	Златоуст	Курган
Коэффициент ресурсоотдачи	1,82	2,19	3,05	1,23	0,53
Оборачиваемость оборотных активов	4,30	3,06	3,08	1,24	3,11
Длительность оборота оборотных активов, дней	83,76	117,75	116,99	289,38	115,64
Фондоотдача	3,18	7,68	368,70	86,78	0,69
Коэффициент отдачи собственного капитала	2,11	2,53	20,16	17,72	0,62
Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности	14,13	18,76	4,34	1,32	6,38
Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности	23,59	6,78	21,66	3,54	6,71

Как видно из таблицы 31, наибольший коэффициент ресурсоотдачи имеет ООО «Сириус-Миасс» (3,05 оборотов) и ООО «Сириус-Копейск» (2,19). В этих организациях капитал оборачивается быстрее, чем в других, и каждая единица актива позволяет группе компаний «Сириус» получить большую прибыль. Наименьшую ресурсоотдачу имеет ООО «Сириус-Курган» (0,53), поскольку сумма активов превышает объемы оказания телекоммуникационных услуг.

Наибольшую деловую активность в группе компаний «Сириус» имеют такие предприятия, как ООО «Сириус-Курган» (3,11), ООО «Сириус-Миасс» (3,08) и ООО «Сириус-Копейск» (3,06). В этих организациях эффективность использования оборотных средств выше, чем в других. Наибольшая эффективность использования основных средств наблюдается в ООО «Сириус-Миасс» (368,70) и ООО «Сириус-Златоуст» (86,78), а наименьшая эффективность использования основ-

ных средств в ООО «Сириус-Курган» (0,69). Аналогичный вывод можно сделать и в отношении отдачи собственного капитала.

Более активными в получении доходов от продаж являются такие организации, как ООО «Сириус-Копейск» (18,76) и ООО «Сириус-Челябинск» (14,13), на что указывает коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности.

Наименьшее доверие партнеры по бизнесу проявляют к таким организациям, как ООО «Сириус-Курган» (6,71) и ООО «Сириус-Златоуст» (3,54), на что указывают наименьшие значения коэффициентов оборачиваемости дебиторской задолженности.

На основании выполненного анализа выполним бальную оценку, при которой 5 баллов получает тот филиал, который имеет наилучшее значение показателя и 1 балл – наихудшее значение (таблица 32).

Таблица 32 – Балльная оценка финансовой устойчивости группы компаний «Сириус»

Коэффициенты	Предприятия				
	Челябинск	Копейск	Миасс	Златоуст	Курган
Коэффициент ресурсоотдачи	3	4	5	2	1
Оборачиваемость оборотных активов	5	2	3	1	4
Длительность оборота оборотных активов, дней	1	4	3	5	2
Фондоотдача	2	3	5	4	1
Коэффициент отдачи собственного капитала	2	3	5	4	1
Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности	4	5	2	1	3
Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности	5	3	4	1	2
Всего	22	24	27	18	14
Результаты оценки финансовой устойчивости	6	7	4	3	6
Всего	28	31	31	21	20

На основании выполненных финансовых исследований можно сказать, что наибольшая вероятность возникновения экономических преступлений возможна в

таких организациях, как ООО «Сириус-Златоуст» и ООО «Сириус-Курган», и работа этих организаций со стороны руководства требует большего контроля.

В соответствии с методикой на следующем этапе необходимо выполнить оценку уровня сохранения конфиденциальной информации в соответствии с методикой оценки экономических рисков.

На первоначальном этапе выполним идентификацию информационных активов для каждой организации, входящих в группу компаний «Сириус» (таблица 33).

Таблица 33 – Анализ идентификации информационных активов группы компаний «Сириус»

Предприятие	Наименование актива	Форма представления	Владелец актива	Критерий стоимости	Оценка защиты (+/-)
1	2	3	4	5	6
Экономические активы					
ООО «Сириус-Челябинск»	Файлы, в которых содержится платежная информация по работе с контрагентами и заказчиками	Текстовая, электронная	Бухгалтерия	Репутация предприятия	+
ООО «Сириус-Копейск»	Архивы проектов	Текстовая, графическая, электронная	ИТ-отдел	Материальный ущерб, потеря заказчиков	+
ООО «Сириус-Миасс»	Технологические схемы, инструкции по технологии	Текстовая, графическая, электронная	ИТ-отдел	Материальный ущерб, потеря заказчиков	+
ООО «Сириус-Златоуст»	Файлы, в которых содержится платежная информация по работе с контрагентами и заказчиками	Текстовая, электронная	Бухгалтерия	Репутация предприятия	+
ООО «Сириус-Курган»	Архивы проектов	Текстовая, графическая, электронная	ИТ-отдел	Материальный ущерб, потеря заказчиков	+

1	2	3	4	5	6
Информационные активы					
Предприятия	Операционная система, системное программное обеспечение	-	Центральный офис	Материальный ущерб, потеря данных	+
Физические активы					
Предприятия	Офис, оборудование, компьютерная сеть	-	Руководство	Материальный ущерб	+

Как видно из таблицы 33, для организаций ООО «Сириус-Челябинск» и ООО «Сириус-Златоуст» наиболее важным активом выступают файлы с платежной информацией по работе с контрагентами и заказчиками, а для ООО «Сириус-Копейск» и ООО «Сириус-Курган» – архивы проектов для прокладки телекоммуникационных систем. В ООО «Сириус-Миасс» ценным активом являются технологические схемы.

Во всех организациях, входящих в группу компаний, достаточно много внимания уделяется операционной системе и программному обеспечению. Наиболее важными активами являются офис, оборудование, компьютерная сеть. В качестве экономических активов предприятия могут выступать отчетность предприятия, учетная политика, документы первичного учета, платежные документы

На следующем этапе предлагаем выявить активы, которые имеют наибольшую ценность, так как их потеря может создать наибольший материальный ущерб. Для ранжирования наиболее значимых активов предлагаем использовать шаблон, приведенный в таблице 34.

Таблица 34 – Балльная оценка защиты активов в группе компаний «Сириус»

Наименование актива	Уровень защиты актива (5-ти балльная шкала)				
	Челябинск	Копейск	Миасс	Златоуст	Курган
Актив №1. Офис, оборудование, компьютерная сеть	5	4	4	3	3
Актив №2. Архивы проектов	4	5	5	4	4

Наименование актива	Уровень защиты актива (5-ти бальная шкала)				
	Челябинск	Копейск	Миасс	Златоуст	Курган
Актив №3. Файлы, в которых содержится платежная информация по работе с контрагентами и заказчиками	5	4	4	3	4
Актив №4. Операционная система, системное программное обеспечение	5	5	4	4	4
Всего	19	18	17	14	15

Как видно из таблицы 34, наибольший уровень защиты активов наблюдается в таких организациях, как ООО «Сириус-Челябинск» (19) и ООО «Сириус-Копейск» (18).

На следующем этапе анализа предлагаем выполнить анализ уязвимостей для каждого вида активов в разрезе предприятий, входящих в группу взаимосвязанных предприятий. Оценка уязвимостей активов группы компаний «Сириус» приведена в таблице 35.

Таблица 35 – Оценка уязвимостей активов группы компаний «Сириус»

Группа уязвимостей	Уровень защиты активов в зависимости от уязвимостей					
	Актив №1	Актив №2	Актив №3	Актив №4	Актив №5	Актив №6
ООО «Сириус-Челябинск»						
Отсутствие турникетов при входе в здание	высокая	высокая	средняя	средняя	низкая	низкая
Отсутствие средств видеонаблюдения	высокая	высокая	средняя	средняя	низкая	низкая
ООО «Сириус-Копейск»						
Модификация данных	низкая	низкая	высокая	высокая	высокая	высокая
Уничтожение информации	низкая	низкая	высокая	высокая	высокая	высокая
ООО «Сириус-Миасс»						
Ошибки в программном коде	низкая	низкая	низкая	низкая	низкая	низкая
Свободный доступ на территорию	высокая	высокая	высокая	высокая	средняя	средняя

Группа уязвимостей	Уровень защиты активов в зависимости от уязвимостей					
	Актив №1	Актив №2	Актив №3	Актив №4	Актив №5	Актив №6
ООО «Сириус-Златоуст»						
Заражение вирусами	низкая	низкая	высокая	низкая	низкая	низкая
Модификация данных	средняя	средняя	средняя	средняя	средняя	средняя
ООО «Сириус-Курган»						
Уничтожение информации	средняя	средняя	высокая	высокая	высокая	высокая
Передача третьим лицам	высокая	высокая	высокая	высокая	высокая	высокая

Как видно из таблицы 35, в настоящее время в ООО «Сириус-Челябинск» уязвимости проявляются в отсутствии турникетов при входе в здание и отсутствии средств видеонаблюдения. Для ООО «Сириус-Копейск» наибольшую опасность представляет модификация данных и уничтожение информации.

Специалисты ООО «Сириус-Миасс» наиболее часто сталкиваются с ошибками в программном коде, а также с получением свободного доступа на территорию. Для ООО «Сириус-Златоуст» важными являются такие уязвимости, как заражение вирусами и модификация данных. В ООО «Сириус-Курган» уязвимости в экономической безопасности создают возможность уничтожения данных и передачи информации третьим лицам.

На следующем этапе выполним балльную оценку уязвимостей активов группы компаний «Сириус» (таблица 36).

Таблица 36 – Балльная оценка уязвимостей активов группы компаний «Сириус»

Группа уязвимостей	Актив №1	Актив №2	Актив №3	Актив №4	Актив №5	Актив №6	Всего
ООО «Сириус-Челябинск»							
Отсутствие турникетов при входе в здание	3	3	2	2	1	1	х
Отсутствие средств видеонаблюдения	3	3	2	2	1	1	х
Всего	6	6	4	4	2	2	24

Группа уязвимостей	Ак- тив №1	Ак- тив №2	Актив №3	Актив №4	Актив №5	Актив №6	Всего
ООО «Сириус-Копейск»							
Модификация дан- ных	1	1	3	3	3	3	х
Уничтожение ин- формации	1	1	3	3	3	3	х
Всего	2	2	6	6	6	6	28
ООО «Сириус-Миасс»							
Ошибки в про- граммном коде	1	1	1	1	1	1	х
Свободный доступ на территорию	3	3	3	3	2	2	х
Всего	4	4	4	4	3	3	22
ООО «Сириус-Златоуст»							
Заражение вирусами	1	1	3	1	1	1	х
Модификация дан- ных	2	2	2	2	2	2	х
Всего	3	3	5	3	3	3	20
ООО «Сириус-Курган»							
Уничтожение ин- формации	2	2	3	3	3	3	х
Передача третьим лицам	3	3	3	3	3	3	х
Всего	5	5	6	6	6	6	34

Обобщим результаты оценки уровня сохранения конфиденциальной информации для группы компаний «Сириус» с помощью таблицы 37.

Таблица 37 – Результаты оценки уровня сохранения конфиденциальной информации для группы компаний «Сириус»

Виды конфиденциальной информации	Челябинск	Копейск	Миасс	Златоуст	Курган
Уровень защиты активов	19	18	17	14	15
Уровень защиты от уязвимостей	24	28	22	20	34
Всего	43	46	39	34	49

Как видно из таблицы 37, наибольшую защищенность имеет ООО «Сириус-Курган» (49), а также предприятия, размещенные в Челябинске и Копейске.

На следующем этапе выполним оценку системы КРІ, которая будет применяться для оценки эффективности предприятий, входящих в группу взаимосвязанных предприятий «Сириус» (таблица 38).

Таблица 38 – Оценка КРІ для группы компаний «Сириус»

Предприятие	Цели	Вес, %	Ед. изм.	План	Факт	Выполнение плана, %
1	2	3	4	5	6	7
ООО «Сириус-Челябинск»	Развитие материально-технической базы предприятия	15	%	12	10	83
	Повышение уровня конкурентоспособности на рынке	20	%	18	16	89
	Повышение репутации среди потребителей	25	%	25	25	100
	Развитие деловых связей	20	%	20	21	105
	Повышение организационной культуры	10	%	10	10	100
	Повышение социальной значимости для населения	10	%	10	8	80
Всего		100	%			
ООО «Сириус-Копейск»	Развитие телекоммуникационных систем	15	%	12	10	83
	Повышение имиджа на рынке	20	%	18	16	89
	Повышение конкурентоспособности предприятия	25	%	25	25	100
	Развитие персонала	20	%	20	21	105
ООО «Сириус-Копейск»	Усиление взаимоотношений с клиентами	10	%	10	10	100
	Повышение качества услуг	10	%	10	8	80
Всего		100	%			
ООО «Сириус-Миасс»	Повышение качества отчетной документации	12	шт.	100	80	120
	Внедрение новых телекоммуникационных технологий	20	%	20	10	70
	Наращивание прибыли предприятия	22	%	20	18	80
	Повышение профессионализма сотрудников	18	%	25	27	120
	Высокая репутация на рынке	15	%	15	15	100
	Ориентир на клиентов	13	%	20	20	100
Всего		100	%			

1	2	3	4	5	6	7
ООО «Сириус-Златоуст»	Внедрение прогрессивных информационных технологий	18	%	20	22	110
	Совершенствование аппаратного обеспечения	15	%	18	20	111
	Совершенствование программного обеспечения	20	%	20	22	110
	Повышение уровня информативности клиентов компании	14	%	15	14	93
	Развитие компьютерной сети предприятия	16	%	10	9	90
	Постоянная работа над качеством услуг	17	%	20	20	100
Всего		100	%			
ООО «Сириус-Курган»	Повышение производительности труда	21	%	25	26	104
	Увеличение числа клиентов	23	%	20	23	115
	Повышение прибыли предприятия	12	%	15	17	113
	Внедрение новых информационных технологий	13	%	20	22	110
	Заккрытие вакантных должностей	12	%	15	15	100
	Обновление телекоммуникационного оборудования	19	%	20	21	105
Всего		100	%			

В соответствии с методикой на следующем этапе необходимо определить размеры прибылей каждого из предприятий, входящих в группу компаний «Сириус». Для этого используем данные из бухгалтерской отчетности предприятий, приведенные в приложениях А-Д (таблица 39).

Таблица 39 – Оценка прибыли каждого из предприятий группы компаний «Сириус»

Предприятие	Прибыль, тыс. руб.	Удельный вес, %
ООО «Сириус-Челябинск»	3111	3,58
ООО «Сириус-Копейск»	24	0,03
ООО «Сириус-Миасс»	-2304	-2,65
ООО «Сириус-Златоуст»	74766	85,96

Предприятие	Прибыль, тыс. руб.	Удельный вес, %
ООО «Сириус-Курган»	11384	13,09
Всего	86981	100,00

Для того чтобы определить, какое из предприятий требует большего внимания с точки зрения выявления экономических правонарушений и установления снижения размеров прибыли со стороны руководства выполним расчет коэффициента K_{KPI} :

– ООО «Сириус-Челябинск»:

$$K_{KPI} = 0,15 \cdot 0,83 + 0,20 \cdot 0,89 + 0,25 \cdot 1 + 0,20 \cdot 1,05 + 0,10 \cdot 1 + 0,10 \cdot 0,8 = 0,94$$

$$П_{KPI} = 3111 \cdot 0,4 \cdot 0,94 = 1169,74 \text{ тыс. руб.}$$

– ООО «Сириус-Копейск»:

$$K_{KPI} = 0,25 \cdot 0,8 + 0,15 \cdot 1,2 + 0,3 \cdot 1 + 0,12 \cdot 0,9 + 0,20 \cdot 1,07 + 0,13 \cdot 1,25 = 1,16$$

$$П_{KPI} = 24 \cdot 0,3 \cdot 1,16 = 8,35 \text{ тыс. руб.}$$

– ООО «Сириус-Миасс»:

$$K_{KPI} = 0,12 \cdot 1,2 + 0,2 \cdot 0,7 + 0,22 \cdot 0,8 + 0,18 \cdot 1,2 + 0,15 \cdot 1 + 0,13 \cdot 1 = 0,96,$$

$$П_{KPI} = -2304 \cdot 0,25 \cdot 0,96 = -552,96 \text{ тыс. руб.}$$

– ООО «Сириус-Златоуст»:

$$K_{KPI} = 0,18 \cdot 1,1 + 0,15 \cdot 1,11 + 0,2 \cdot 1,1 + 0,14 \cdot 0,93 + 0,16 \cdot 0,9 + 0,17 \cdot 1 = 1,03,$$

$$П_{KPI} = 74766 \cdot 0,30 \cdot 1,03 = 23102,69 \text{ тыс. руб.}$$

– ООО «Сириус-Курган»:

$$K_{KPI} = 0,21 \cdot 1,04 + 0,23 \cdot 1,15 + 0,12 \cdot 1,13 + 0,13 \cdot 1,1 + 0,12 \cdot 1 + 0,19 \cdot 1,05 = 1,08$$

$$П_{KPI} = 11384 \cdot 0,25 \cdot 1,08 = 3073,68 \text{ тыс. руб.}$$

После расчета показателей КРІ составим сводную таблицу, в которой выполним ранжирование результатов по значимости прибыли в группе компаний «Сириус» (таблица 40).

Таблица 40 – Сводная таблица системы КРІ

Предприятие	К _{КРІ}	П _{КРІ} , тыс. руб.	Баллы
ООО «Сириус-Челябинск»	0,94	1169,74	3
ООО «Сириус-Копейск»	1,16	8,35	2
ООО «Сириус-Миасс»	0,96	-552,96	1
ООО «Сириус-Златоуст»	1,03	23102,69	5
ООО «Сириус-Курган»	1,08	3073,68	4

Результаты оценки показали, что наибольшую значимость для группы компаний имеет ООО «Сириус-Златоуст».

Руководству необходимо обратить внимание на работу организации ООО «Сириус-Миасс».

В соответствии с выбранной моделью на следующем этапе необходимо провести аудиторскую проверку в исследуемой организации из группы компаний «Сириус».

Программа аудиторской проверки и методы ее проведения приведены во втором разделе исследования.

На первоначальном этапе был произведен тестовый контроль системы бухгалтерского учета по предложенному шаблону.

Полученные результаты по исследуемым организациям приведены в таблице 41.

Таблица 41 – Тестовый контроль системы бухгалтерского учета группы компаний «Сириус»

№ п/п	Перечень вопросов	Ответы (Да/Нет)				
		Челябинск	Копейск	Миасс	Златоуст	Курган
1	2	3	4	5	6	7
1	Имеется ли у предприятия служба внутреннего контроля?	Да	Нет	Да	Да	Нет
2	Разработаны ли должностные инструкции для работников предприятия	Да	Да	Да	Да	Да
3	Предприятия имеет договора о материальной ответственности по контролю денежных средств на расчетном счете?	Да	Да	Да	Да	Да
4	Приводится ли в учетной политике предприятия положения по учету?	Да	Да	Да	Да	Да
5	Применяется ли по ведению учета разделения по контрагентам, ассортименту услуг?	Да	Да	Да	Да	Да
6	Предприятие использует банковские выписки?	Да	Да	Да	Да	Да
7	Предприятие проводит обязательную инвентаризацию?	Да	Нет	Нет	Да	Нет
8	Предприятие проводит внезапную инвентаризацию?	Да	Да	Нет	Нет	Нет
9	Бухгалтером предприятия осуществляется сверка данных бухгалтерского учета с данными приведенными в первичных документах	Да	Да	Да	Да	Да
10	При осуществлении денежных операций с покупателями заключаются договора?	Да	Да	Да	Да	Да
11	Производиться ли сверка данных договоров с данными приведенными в программе 1С: Предприятие	Да	Да	Да	Да	Да
Всего ответов «Да»		11	9	9	10	9

На основании выполненного контроля можно сделать выводы, что полностью система бухгалтерского учета соответствует требованиям руководства группы компаний «Сириус» в таких организациях, как ООО «Сириус-Челябинск» и ООО

«Сириус-Златоуст». В других предприятиях группы присутствует возможность совершения экономических правонарушений.

На следующем этапе была выполнена комплексная аудиторская проверка по указанным во второй части исследования участкам. Полученные результаты комплексной проверки приведены в таблице 42.

Таблица 42 – Результаты комплексной аудиторской проверки по различным участкам группы компаний «Сириус»

Перечень вопросов	Количество выявленных нарушений				
	Челябинск	Копейск	Миасс	Златоуст	Курган
Аудит основных средств	15	36	26	16	27
Аудит материально-производственных запасов	20	40	22	17	29
Аудит расходов, на осуществление деятельности	13	23	31	26	23
Аудит расчетов и покупателями	10	13	19	23	10
Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками	16	7	14	19	14
Аудит кредиторской задолженности дебиторской задолженности	23	10	16	17	15
Аудит прибыли предприятия	10	15	9	13	6
Всего	107	144	137	131	124

Выполним бальную оценку полученных результатов, приняв, что наименьшее количество нарушений – 5 баллов, а наибольшее количество нарушений – 1 балл (таблица 43).

Таблица 43 – Балльная оценка результатов аудиторской проверки по различным участкам системы бухгалтерского учета в организациях группы компаний «Сириус»

Перечень вопросов	Количество выявленных нарушений				
	Челябинск	Копейск	Миасс	Златоуст	Курган
Аудит основных средств	5	1	3	4	2
Аудит материально-производственных запасов	4	1	3	5	2

Перечень вопросов	Количество выявленных нарушений				
	Челябинск	Копейск	Миасс	Златоуст	Курган
Аудит расходов, на осуществление деятельности	5	4	1	2	3
Аудит расчетов и покупателями	4	3	2	1	5
Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками	3	5	4	1	2
Аудит кредиторской задолженности дебиторской задолженности	1	5	3	2	4
Аудит прибыли предприятия	3	1	4	2	5
Всего	25	20	20	17	23

На основании полученных результатов аудиторской проверки наибольшее количество экономических правонарушений было выявлено в ООО «Сириус-Златоуст», ООО «Сириус-Копейск» и ООО «Сириус-Миасс».

Среди экономических правонарушений в ООО «Сириус-Златоуст» были выявлены ошибки в оформлении актов приемки-передачи основных средств, в установлении правильной группы амортизации, в порядке отражения денежных операций на счетах бухгалтерского учета, в правомерности осуществления денежных операций на расчетном счету.

В ООО «Сириус-Копейск» и ООО «Сириус-Миасс» были выявлены экономические нарушения, связанные с отсутствием платежных документов, которые позволяют подтвердить факт совершения операции, наблюдались несоответствия между данными, отраженными в банковских выписках и платежных поручениях, а также выявлены факты некорректной корреспонденцией счетов учета денежных средств.

Руководителям исследуемых организаций из группы компаний были предоставлены перечни выявленных нарушений для их дальнейшего устранения.

На основании выполненной комплексной оценки организаций из группы компаний «Сириус» в соответствии с выбранной методикой на следующем этапе была разработана матрица «Предприятие/ фактор» (таблица 44).

Таблица 44 – Матрица «Предприятие/ фактор»

Предпри- ятия	Баллы по видам оценки				Σ
	Текущий уро- вень финансовой стабильности предприятия	Уровень сохране- ния конфиденци- альной информа- ции	КРІ пред- приятий	Качество веде- ния документо- оборота	
Челябинск	28	43	3	25	99
Копейск	31	46	2	20	99
Миасс	31	39	1	20	91
Златоуст	21	34	5	17	77
Курган	20	49	4	23	96

По результатам выполненных исследований наибольшее количество экономических правонарушений характерно для ООО «Сириус-Златоуст», связанных с нарушениями в финансовой деятельности, использованием прибыли и качеством ведения документооборота.

3.2 Идентификация предприятия, создающего наибольшие угрозы для группы компаний «Сириус», с учетом результатов корреляционного анализа

На следующем этапе установим корреляционную связь между экономическими правонарушениями внутри группы взаимосвязанных предприятий. Для этого используем разработанный шаблон во второй части работы (таблица 45).

Таблица 45 – Исходные данные для проведения корреляционного анализа

Предприятия	Группа взаимосвязанн ых предприятий (y) Σ	Текущий уровень финансовой стабильности предприятия (x1)	Уровень сохранности конфиденциаль ной информации (x2)	КРІ предпри ятий (x3)	Качество ведения документооб орота (x4)
Челябинск	99	28	43	3	25
Копейск	99	31	46	2	20
Миасс	91	31	39	1	20
Златоуст	77	21	34	5	17
Курган	96	20	49	4	23

На следующем этапе с использованием инструмента анализа данных Корреляция в пакет MS Excel была получена матрица парных коэффициентов корреляции (таблица 46).

Таблица 46 – Матрица парных коэффициентов корреляции

Предприятия	Группа взаимосвязанных предприятий (y) Σ	Текущий уровень финансовой стабильности предприятия (x1)	Уровень сохранности конфиденциальной информации (x2)	КРІ предприятий (x3)	Качество ведения документооборота (x4)
Группа взаимосвязанных предприятий (y), Σ	1,00				
Текущий уровень финансовой стабильности предприятия (x1)	0,72	1,00			
Уровень сохранности конфиденциальной информации (x2)	0,97	0,61	1,00		
КРІ предприятий (x3)	0,76	0,41	0,84	1,00	
Качество ведения документооборота (x4)	0,86	0,74	0,84	0,66	1,00

Полученные значения линейных коэффициентов парной корреляции указывают, что для группы взаимосвязанных предприятий (y) наиболее важными являются экономические преступления, связанные с уровнем сохранности конфиденциальной информации – x2 ($r_{yx_2} = 0,97$) и качество ведения документооборота x4 ($r_{yx_4} = 0,86$).

Меньшее влияние, но также существенное, на группу взаимосвязанных предприятий (y), оказывают текущий уровень стабильности предприятия x1 ($r_{yx_1} = 0,72$) и КРІ предприятий x3 ($r_{yx_3} = 0,76$), что обусловлено тем, что в настоящее время группа компаний «Сириус» занимает лидирующее положение в сегменте предоставления телекоммуникационных услуг и характеризуется устойчивыми прибылями.

Проверим поставленную гипотезу с помощью анализа матрицы коэффициентов частной корреляции, формулы которых приведены во второй части исследования.

Выполним расчеты коэффициентов частной корреляции на основании матрицы парных коэффициентов:

$$r_{yx_2 * x_4} = \frac{0,97 - 0,86 * 0,84}{\sqrt{(1 - 0,86^2) * (1 - 0,84^2)}} = 0,89.$$

$$r_{yx_4 * x_2} = \frac{0,86 - 0,97 * 0,84}{\sqrt{(1 - 0,97^2) * (1 - 0,84^2)}} = 0,34.$$

$$r_{x_2 x_4 * y} = \frac{0,84 - 0,97 * 0,86}{\sqrt{(1 - 0,97^2) * (1 - 0,86^2)}} = 0,046.$$

Как видно из полученных расчетов, уровень сохранности конфиденциальной информации (x2) и качество ведения документооборота (x4), действительно, оказывают большое влияние на группу компаний «Сириус» (y).

Следовательно, группе компаний «Сириус» необходимо усиливать уровень конфиденциальности информации в области ведения документооборота. Для этого рекомендуем при ведении бухгалтерских документов и финансовой отчетности их закреплять электронной цифровой подписью, основанной на криптографии.

Выполним также расчеты коэффициентов частной корреляции для установления связи между текущим уровнем финансовой стабильности предприятия (x1) и КРІ предприятий (x3):

$$r_{yx_1 * x_3} = \frac{0,72 - 0,76 * 0,41}{\sqrt{(1 - 0,76^2) * (1 - 0,41^2)}} = 0,69.$$

$$r_{yx_3 * x_1} = \frac{0,76 - 0,72 * 0,41}{\sqrt{(1 - 0,72^2) * (1 - 0,41^2)}} = 0,73.$$

$$r_{x_1 x_3 * y} = \frac{0,41 - 0,72 * 0,76}{\sqrt{(1 - 0,72^2) * (1 - 0,76^2)}} = -0,30.$$

Как видно из полученных расчетов, сформулированная гипотеза подтвердилась, поскольку данные факторы в меньшей степени оказывают влияние на группу компаний «Сириус».

Следовательно, первая из рассмотренных пар факторных признаков (уровень сохранности конфиденциальной информации (x2) и качество ведения документооборота (x4)) в большей мере отвечает требованиям.

Указанные обстоятельства позволяют использовать данные факторы для построения двухфакторной регрессионной модели для группы компаний «Сириус».

Вспользуемся для упрощения расчетов методом стандартизованных переменных. Далее выполним расчеты коэффициентов, используя значения линейных коэффициентов парной корреляции:

$$\beta_{yx_2} = \frac{0,97 - 0,86 * 0,84}{1 - 0,84^2} = 0,84.$$

$$\beta_{yx_3} = \frac{0,86 - 0,97 * 0,84}{1 - 0,84^2} = 0,15.$$

В результате получено уравнение в стандартизованном масштабе:

$$\hat{t}_y = 0,84t_{x_2} + 0,15t_{x_3}$$

Сводные данные основных статистических характеристик, полученные с помощью пакета анализа программы Excel, приведены на рисунке 3.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1	Период Уі		Период Х1і		Период Х2і		Период Х3і		Период Х4і	
2										
3	Среднее	2041,68	Среднее	10,7571	Среднее	1672,54	Среднее	4937,89	Среднее	4,946428571
4	Стандартная ошибка	118,322	Стандартная ошибка	0,12665	Стандартная ошибка	75,5734	Стандартная ошибка	12,3876	Стандартная ошибка	0,300688875
5	Медиана	2041,68	Медиана	10,7571	Медиана	1672,54	Медиана	4937,89	Медиана	4,946428571
6	Мода	#Н/Д	Мода	#Н/Д	Мода	#Н/Д	Мода	#Н/Д	Мода	#Н/Д
7	Стандартное отклонение	626,102	Стандартное отклонение	0,67018	Стандартное отклонение	399,897	Стандартное отклонение	65,5489	Стандартное отклонение	1,591095971
8	Дисперсия выборки	392003	Дисперсия выборки	0,44914	Дисперсия выборки	159918	Дисперсия выборки	4296,66	Дисперсия выборки	2,531586389
9	Эксцесс	-1,2744	Эксцесс	-1,2744	Эксцесс	-1,2744	Эксцесс	-1,2744	Эксцесс	-1,2744
10	Асимметричность	-1,8E-16	Асимметричность	8,5E-15	Асимметричность	-3,5E-17	Асимметричность	7,1E-17	Асимметричность	-1,417E-16
11	Интервал	2021,79	Интервал	2,16414	Интервал	1291,34	Интервал	211,669	Интервал	5,137931034
12	Минимум	1030,78	Минимум	9,67507	Минимум	1026,87	Минимум	4832,06	Минимум	2,377463054
13	Максимум	3052,58	Максимум	11,8392	Максимум	2318,2	Максимум	5043,73	Максимум	7,515394089
14	Сумма	57167	Сумма	301,2	Сумма	46831	Сумма	138261	Сумма	138,5
15	Счет	28	Счет	28	Счет	28	Счет	28	Счет	28
16										

Рисунок 3 – Сводные данные основных статистических характеристик, полученные с помощью пакета анализа программы Excel

Используя значения коэффициентов, приведенных на рисунке 3, можно рассчитать параметры уравнения в естественной форме:

$$a_2 = \beta_{yx_2} * \frac{\sigma_y}{\sigma_{x_2}}$$

$$a_2 = 0,84 * \frac{626,102}{399,897} = 1,32$$

$$a_4 = \beta_{yx_4} * \frac{\sigma_y}{\sigma_{x_4}}$$

$$a_4 = 0,15 * \frac{626,102}{1,59} = 59,07$$

$$a_0 = \bar{y} - a_2 * \bar{x}_2 - a_4 * \bar{x}_4$$

$$a_0 = 2041,68 - 1,32 * 1672,54 - 59,07 * 4,95 = -458,57$$

В конечном счёте, имеем уравнение:

$$\widehat{Y}_{x_2x_4} = -458,57 + 1,32 * x_2 + 59,07 * x_4$$

По значениям коэффициентов регрессии можно судить о том, на какую абсолютную величину изменяется уровень защиты группы компаний «Сириус» при изменении каждого фактора установления экономических преступлений.

Выполним оценку качества полученной регрессионной модели оценки для группы компаний «Сириус» на основании выполненных расчетов:

$$R_{yx_2x_3} = \sqrt{r_{yx_2} * \beta_{yx_2} + r_{yx_4} * \beta_{yx_4}},$$

$$R_{yx_2x_3} = \sqrt{0,97 * 0,84 + 0,86 * 0,15} = 0,971.$$

$$R^2_{yx_2x_4} = 0,943.$$

Выполненная оценка показывает, что на 94,3% вариация выбранных факторов для группы компаний «Сириус» находится в тесной взаимосвязи с внутренней средой. Оставшиеся 5,7% вариации результата сформировались под влиянием прочих факторов, роль которых в целях данного исследования оценивается как незначительная.

Следовательно, при выявлении экономических преступлений наибольшую значимость для группы компаний «Сириус» имеют преступления, связанные с уровнем сохранности конфиденциальной информации и качеством ведения документооборота.

С учетом этого составим матрицу «Предприятие/фактор» выделив только наиболее значимые факторы (таблица 47).

Таблица 47 – Матрица «Предприятие/ фактор»

Предприятие	Баллы по видам оценки		Σ
	Уровень сохранения конфиденциальной информации	Качество ведения документооборота	
Челябинск	43	25	68
Копейск	46	20	66
Миасс	39	20	59
Златоуст	34	17	51
Курган	49	23	72

Как видно из таблицы 47, с учетом результатов, полученных в результате корреляционного анализа, выполненные исследования подтвердились, и наибольшее количество экономических правонарушений характерно для организации ООО «Сириус-Златоуст».

Деятельность данного подразделения требует жесткого контроля со стороны руководства группы компаний с принятием управленческих решений по дальнейшей работе и развития деятельности филиала.

Выводы по разделу три

Для апробации разработанной методологии выявления экономических правонарушений внутри группы взаимозависимых предприятий на примере группы компаний «Сириус», из которой было отобрано пять предприятий группы компаний, находящихся в различных городах Уральского федерального округа, на первоначальном этапе была выполнена идентификация предприятия, имеющего наибольшее количество экономических правонарушений в группе компаний «Сириус».

Далее был проведен анкетный опрос по выбору методов выявления совершенных экономических правонарушений в предприятиях группы компаний «Сириус», выполнена оценка финансовой устойчивости группы компаний.

На следующем этапе была выполнена оценка деловой активности предприятий из группы компаний «Сириус». Также был выполнен анализ идентификации информационных активов группы компаний «Сириус».

Результаты оценки КРІ показали, что наибольшую значимость для группы компаний имеет ООО «Сириус-Златоуст».

По результатам аудита и составления матрицы «Предприятие/фактор» было установлено, что наибольшее количество экономических правонарушений характерно для ООО «Сириус-Златоуст».

Для углубления анализа было идентифицировано предприятие, создающее наибольшие угрозы для группы компаний «Сириус» с учетом результатов корреляционного анализа.

Для этого была установлена корреляционная связь между экономическими правонарушениями внутри группы взаимосвязанных предприятий, получена матрица парных коэффициентов корреляции, рассчитаны коэффициенты частной корреляции.

С учетом результатов, полученных в результате корреляционного анализа, выполненные исследования подтвердились и наибольшее количество экономических правонарушений характерно для ООО «Сириус-Златоуст».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основная цель исследования была посвящена разработке методологии выявления экономических правонарушений внутри группы взаимосвязанных предприятий.

В магистерской работе были поставлены и решены основные задачи, которые были направлены на:

- исследование современных подходов к выявлению экономических правонарушений;
- разработку методик выявления экономических правонарушений внутри группы взаимосвязанных предприятий;
- апробацию разработанной методики внутри группы взаимосвязанных предприятий «Сириус».

Результаты, полученные в ходе проведенного исследования, предназначены для использования в практической деятельности и способствуют своевременному выявлению экономических правонарушений среди групп взаимосвязанных предприятий, что в свою очередь способствует стабилизации в сфере экономики в РФ.

В работе раскрыта актуальность выявления экономических правонарушений на современном этапе развития российской экономики. Основными причинами проблемы являются латентность данного вида правонарушений и усложнение способов их совершения, недостаточная эффективность применяемых приемов и способов выявления нарушений.

Первая задача исследования решалась путем изучения законодательных и нормативных актов, посвященных экономической преступности, работ различных авторов. В процессе анализа работ и исследований были даны авторские трактования понятий «экономические правонарушения» и «экономические преступления». Под экономическим правонарушением следует понимать виновное противоправное деяние (действие или бездействие) субъекта предпринимательской деятельности, выразившееся в неисполнении или ненадлежащем исполнении ак-

тов законодательства, регулирующих предпринимательскую и иную экономическую деятельность субъектов хозяйствования.

Для решения следующей задачи исследования была разработана методика выявления экономических правонарушений среди группы взаимосвязанных предприятий, которая позволяет выделить классификационные признаки экономических правонарушений, на их основании сформировать критерии проведения экспертной оценки и шкалу оценивания в зависимости от уровня опасности экономического правонарушения. Также данная методология способствует определению необходимых методов документального контроля и методов экономического анализа, которые находятся в прямой зависимости от типа совершенного экономического правонарушения.

Третья задача была решена путем апробации разработанной методики выявления экономических правонарушений на примере группы компаний «Сириус». Каждый этап методики последовательно реализовывался на примере отобранных пяти предприятий группы компаний, так, на первоначальном этапе было идентифицировано предприятие с наибольшим количеством экономических правонарушений. По результатам апробации методики было установлено, что наибольшее количество экономических правонарушений характерно для ООО «Сириус-Златоуст». Для подтверждения значимости модели установлено наличие корреляционной связи между экономическими правонарушениями внутри группы взаимосвязанных предприятий «Сириус» с помощью матрицы парных коэффициентов корреляции, на основании которой были рассчитаны коэффициенты частной корреляции.

Таким образом, предложенная методика выявления экономических правонарушений не только позволяет оперативно выявлять экономические правонарушения, но и служит одной из мер профилактики финансовых нарушений, а также способствует развитию эффективного внутреннего контроля внутри групп компаний.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Российская Федерация. Законы. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Текст]: текст с изм. и доп. на 29.07.2017 г. – М.: ЭКСМО, 2017. – 469 с.

2 Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст]: часть вторая: офиц. текст по сост. на 05.08.2000 г. с изм. и доп. согласно ФЗ от 27.11.2017 г. № 361-ФЗ / Российская Федерация. Законы; Ас-соц. авт. и изд. «Тандем». – М.: ЭКМОС, 2017. – 412 с.

3 Российская Федерация. Законы. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации [Текст]: текст с изм. и доп. на 05.12.2017 г. – М.: ЭКСМО, 2017. – 188 с.

4 О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: федер. закон от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ по сост. на 18.07.2017 г.: принят Гос. Думой 22.11.2011 г.: одобр. Советом Федерации 29 нояб. 2011 г. // СПС «Консультант Плюс». – (Дата обращения 08.09.2017).

5 Об оперативно-розыскной деятельности [Электронный ресурс]: федер. закон от 12 авг. 1995 г. № 144-ФЗ по сост. на 06.07.2016 г.: принят Гос. Думой 05.07.1995 г. // СПС «Консультант Плюс». – (Дата обращения 02.09.2017).

6 О несостоятельности (банкротстве) [Электронный ресурс]: федер. закон от 26 окт. 2002 г. № 127-ФЗ по сост. на 13.07.2015 г.: принят Гос. Думой 27.09.2002 г.: одобр. Советом Федерации 16.10.2002 г. // СПС «Консультант Плюс». – (Дата обращения 29.09.2017).

7 О неотложных мерах по ликвидации административных ограничений при осуществлении предпринимательской деятельности [Электронный ресурс]: указ Президента РФ от 15 мая 2008 г. № 797 // СПС «Консультант Плюс». – (Дата обращения 01.10.2017).

8 Об утверждении Временных правил проверки арбитражным управляющим наличия признаков фиктивного и преднамеренного банкротства [Электронный

ресурс]: постановление Правительства РФ от 27 дек. 2004 г. № 855 // СПС «Консультант Плюс». – (Дата обращения 08.10.2017).

9 О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах [Электронный ресурс]: инструкция МНС РФ от 10 апр. 2000 г. № 60// СПС «Консультант Плюс». – (Дата обращения 15.10.2017).

10 Абалкин, Л.И. Экономическая энциклопедия / Л.И. Абалкин. – М: ОАО «Издательство «Экономика», 1999. – 1055 с.

11 Авдийский, В.И. Феномен власти: истоки ее силы и слабости / В.И. Авдийский. – М.: АКДИ «Экономика и жизнь», 2002. – 240 с.

12 Акчурина, Е.В. Оптимизация налогообложения: Учебно-практическое пособие / Е.В. Акчурина. – М.: Ось-89, 2003. – 496 с.

13 Альбрехт, У. Мошенничество: луч света на темные стороны бизнеса / У. Альбрехт, Дж. Венц, Т. Уильямс. – СПб: Питер, 1995. – 400 с.

14 Андрейчик, В.И. Анализ эффективности управления финансами корпорации / В.И. Андрейчик. – Спб: Инновации, 2017. – 121 с.

15 Арабян, К.К. Теория аудита и организация аудиторской проверки: учебник / К.К. Арабян. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 98 с.

16 Атанесян, Г.А. Судебная бухгалтерия: учебник / Г.А. Атанесян, С.П. Голубятников. – М.: Юрид. лит., 1989. – 236 с.

17 Бабаев, М.М. Прогноз криминологической ситуации на территории Российской Федерации / М.М. Бабаев. – М.: ВНИИ МВД России, 2005. – 76 с.

18 Балакина, А.П. Финансы: учебник / А.П. Балакина. – М.: Дашков и К, 2015. – 249 с.

19 Баскаева, О.А. Управление финансовой устойчивостью предприятия в условиях финансового кризиса / О.А. Баскаева // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2016. – №1. – С. 178-180.

20 Бережной, В.И. Социально-экономическое прогнозирование: учеб. пособие / В.И. Бережной. – Ставрополь: Ставролит, 2015. – 48 с.

- 21 Бернштейн, Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: пер. с англ. / Л.А. Бернштейн. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 624 с.
- 22 Бесекерский, В.А. Теория систем автоматического регулирования / В.А. Бесекерский, Е.П. Попов. – М.: Наука, 1975. – 767 с.
- 23 Бетина, Т.А. Причины несовершенства налогового контроля в российской практике. Концепция предпроверочного контроля на основе зарубежного опыта и специфических особенностей экономики российской Федерации / Т.А. Бетина // Налоговый вестник. – 2002. – №11. – С. 11-16.
- 24 Брызгалин, А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А.В. Брызгалин. – Екб.: Издательство «Налоги и финансовое право», 2002. – 272 с.
- 25 Брюханов, М.Ю. Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество / М.Ю. Брюханов // Финансовый директор. – 2006. – №6. – С. 15-29.
- 26 Бударина, Т.И. Модернизация позволит перестроить всю систему налогового администрирования / Т.И. Бударина // Российский налоговый курьер. – 2003. – №8. – С. 66-69.
- 27 Букаев, Г.И. Модернизация системы налогового контроля на основе нейросетевых информационных технологий / Г.И. Букаев, Н.Д. Бублик, С.А. Горбатов, Р.Ф. Саттаров. – М.: Наука, 2001. – 341 с.
- 28 Булыга, Р.П. Аудит: учебник / Р.П. Булыга. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 89 с.
- 29 Бураева, Е.В. Курс лекций по дисциплине «Эконометрика» / Е.В. Бураева // Орловский государственный аграрный университет имени Н. В. Парахина. – 2015. – 67 с.
- 30 Бурмистров, В.Н. Экономическая безопасность России / В.Н. Бурмистров // Российский внешнеэкономический вестник. – 2013. – №4. – С. 5-7.
- 31 Бычкова, С.М. Преднамеренные искажения в бухгалтерской отчетности как следствие оппортунистического поведения руководства экономического субъекта

и подходы к его выявлению / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2012. – №2. – С. 105-121.

32 Введение в экономико-математические модели налогообложения: учебное пособие / составитель Д.Г. Черника. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 256 с.

33 Гаухман, Л.Д. Преступления в сфере экономической деятельности / Л.Д. Гаухман, С.В. Максимов. – М.: Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 1998. – 296 с.

34 Голубятников, С.П. Судебная бухгалтерия и основы аудита: учебник / С.П. Голубятников, Е.С. Леханова. – М.: Юрид. лит., 2004. – 480 с.

35 Горюнов, А.Р. Методы выявления нарушений экономических интересов государства в налоговой сфере: дис. на соискание степени доктора экономических наук / А.Р. Горюнов. – Москва, 2004. – 175 с.

36 Грачева, Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля / Е.Ю. Грачева. – М.: Юриспруденция, 2000. – 192 с.

37 Девликамова, Г.В. Налоговый анализ как составная часть анализа хозяйственной деятельности предприятия / Г.В. Девликамова // Финансы. – 2001. – №8. – С. 40-42.

38 Дубоносов, Е.С. Судебная бухгалтерия: учебник / Е.С. Дубоносов. – М.: Высшее образование, 2009. – 376 с.

39 Дуканич, Л.В. Налоги и налогообложение / Л.В. Дуканич. – Ростов н/Д: Феникс, 2000. – 416 с.

40 Завгородняя, В.В. Финансовая устойчивость организации как фактор финансовой устойчивости региона / В.В. Завгородняя // Конкурентоспособность в глобальном мире. – 2017. – №3. – С. 42-47.

41 Захаров, Н.В. Разработка модели построения системы КРІ / Н.В. Захаров // Горный информационно-аналитический бюллетень. – 2016. – №2. – С. 375-378.

42 Злобина, Л.А. Оптимизация налогообложения экономического субъекта: Учеб. Пособие / Л.А. Злобина, Е.М. Стажкова. – М.: Академический проект, 2003. – 240 с.

- 43 Кнорринг, В.И. Теория, практика и искусство управления: учебник для вузов / В.И. Кнорринг. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – 528 с.
- 44 Ковалев, В.В. Финансовый анализ: Методы и процедуры / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 560 с.
- 45 Комаров, С.А. Общая теория государства и права: курс лекций / С.А. Комаров. – М.: Моноскрипт, 1996. – 314 с.
- 46 Криминалистика: учеб. для вузов / под. общ. ред. Р.С. Белкина. – М.: НОРМА, 2000. – 990 с.
- 47 Ларичев, В.Д. Налоговые преступления / В.Д. Ларичев, А.П. Бембетов. – М.: Экзамен, 2001. – 306 с.
- 48 Лопашенко, Н.А. Вопросы квалификации преступлений в сфере экономической деятельности / Н.А. Лопашенко. – Саратов: Слово, 1997. – 89 с.
- 49 Леханова, Е.С. Экономико-криминалистический анализ / Е.С. Леханова, А.Н. Мамкин. – М.: ЦОКР МВД России, 2007. – 112 с.
- 50 Лунеев, В.В. Преступность XX века: мировые, региональные и российские тенденции / В.В. Лунеев. – М.: Волтерс Клувер, 2005. – 88 с.
- 51 Мусин, Э.Ф. Судебно-экономическая экспертиза в органах внутренних дел Российской Федерации / Э.Ф. Мусин, С.В. Ефимов, В.Г. Савенко. – М.: ЭКЦ МВД России, 2010. – 154 с.
- 52 Остаев, Г.Я. Особенности сбора аудиторских доказательств / Г.Я. Остаев // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – №15. – С. 36-41.
- 53 Павлова, Л.П. Организация и проведение налоговых проверок / Л.П. Павлова, Г.В. Удовенко. – М.: Финансовая академия, 2000. – 116 с.
- 54 Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации / В.Г. Пансков. – М.: МЦФЭР, 2004. – 576 с.
- 55 Пинкевич, Т.В. Особенности причинного комплекса экономической преступности (на примере взаимосвязи циклических процессов в экономике и эконо-

мической преступности) / Т.В. Пинкевич // Вестник Нижегородской академии МВД России. – 2017. – №3. – С. 228-230.

56 Поляк, Г.Б. Финансы: учебник / Г.Б. Поляк. – М.: Юнити-Дана, 2015. – С.74.

57 Пушкарева, В.М. История финансовой мысли и политики налогов / В.М. Пушкарева. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 256 с.

58 Родионова, В.М. Финансовый контроль: учебник / В.М. Родионова, В.И. Шлейников. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2002. – 320 с.

59 Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности: учебник / Г.В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 400 с.

60 Семилякова, К.В. Аудиторские доказательства: сущность и классификация / К.В. Семилякова // Новая наука: проблемы и решения. – 2015. – №5. – С. 220-224.

61 Серебрякова, В.А. Преступность и реформы России / В.А. Серебрякова. – М.: Криминологическая ассоциация, 1999. – 56 с.

62 Складов, И.Ю. Аудит: учебное пособие / И.Ю. Складов. – Ставрополь: Ставропольский государственный аграрный университет, 2014. – 89 с.

63 Скорик, Т.Г. Высокая эффективность выездной налоговой проверки – результат правильности выбранного объекта / Т.Г. Скорик // Налоговый вестник. – 2001. – №1. – С. 33-38.

64 Совершенствование региональной системы налогового контроля и управления на основе нейросетевых информационных технологий / под ред. Н.Д. Бублик. – Уфа: Башк. территор. ин-т проф. бухгалтеров, 2000. – 64 с.

65 Соловьев, И.Н. Налоговые преступления: практика работы органов налоговой полиции и судов / И.Н. Соловьев. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 320 с.

66 Стеценко, Н.А. Оценка финансовых потоков организации в условиях экономической безопасности / Н.А. Стеценко // Научное обеспечение агропромышленного комплекса. 2016. – №5. – С. 32-34.

67 Турманидзе, Т. У. Финансовый анализ: учебник / Т. У. Турманидзе. – М.: Юнити-Дана, 2014. – 107 с.

68 Уголовное право России. Особенная часть / под ред. А. И. Рарога. – М., 1998. – 320 с.

69 Черник, Д.Г. Налоги и налогообложение: учебник / Д.Г. Черник, Л.П. Павлова, А.З. Дадашев, В.Г. Князев, В.П. Морозов. – М.: Инфра-М, 2001. – 145 с.

70 Шеремет, А.Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций / А.Д. Шеремет, Е.В. Негашев. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 355 с.

71 Швецова, Н.К. Методические подходы к управлению финансовой устойчивостью предприятия в условиях финансового кризиса / Н.К. Швецова // Вестник Чувашского университета. – 2014. – №1. – С. 285-287.

72 Шешукова, Т.Г. Налоговый аудит как самостоятельное направление аудиторской деятельности / Т.Г. Шешукова // Вестник Пермского университета. – 2016. – №3. – С. 12-18..

73 Краткая характеристика состояния преступности в Российской Федерации за январь–сентябрь 2017 г. – URL: <http://mvd.ru/Deljatelnost/statistics/reports/item/1609734/> (дата обращения: 20.11.2017).

74 Лукашов, А. Административные экономические правонарушения: отличительные черты и критерии отграничения от схожих правонарушений. – URL: <http://www.profmedia.by/pub/jud/art/25232/> (дата обращения: 02.11.2017).

75 Лунев, В.В. О криминализации экономических преступлений предпринимателей. – URL: <http://cj.isea.ru/pdf.asp?id=10611/> (дата обращения: 04.09.2017).

Продолжение приложения А

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код показателя	На <u>31 декабря</u> 20 <u>16</u> г. ³	На 31 декабря 20 <u>15</u> г. ⁴	На 31 декабря 20 <u>14</u> г. ⁵
	ПАССИВ III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ ⁶ Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	10	10	10
	Переоценка внеоборотных активов	1340	4844	4844	4844
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350			
	Резервный капитал	1360	16587	16451	4564
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	567732	531521	541274
	Итого по разделу III	1300	589173	552826	550692
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА Заемные средства	1410			
	Отложенные налоговые обязательства	1420	281	175	128
	Оценочные обязательства	1430			
	Прочие обязательства	1450			
	Итого по разделу IV	1400	281	175	128
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА Заемные средства	1510			
	Кредиторская задолженность	1520	87791	117128	171834
	Доходы будущих периодов	1530			
	Оценочные обязательства	1540	4753	1334	346
	Прочие обязательства	1550	882	5309	15836
	Итого по разделу V	1500	93426	123771	188016
	БАЛАНС	1700	682880	676772	738836

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

“ 24 ” _____ 03 _____ 20 17 г.

Продолжение приложения А

Отчет о финансовых результатах

на 31 декабря 20 15 г.

Форма по ОКУД _____
 Дата (число, месяц, год) _____
 Организация ООО «Сириус-Челябинск» по ОКПО _____
 Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН _____
 Вид экономической деятельности Телекоммуникационные услуги по ОКВЭД _____
 Организационно-правовая форма/форма собственности Общество по ОКОПФ/ОКФС _____
с ограниченной ответственностью С _____
 Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) по ОКЕИ _____

Коды		
0710001		
24	03	2016
75446814		
7448068879		
64.20		
65	16	
384		

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код показателя	За <u>31 декабря</u> <u>20 15</u> г. ³	
			За <u>31 декабря</u> <u>20 14</u> г. ⁴	
	Выручка ⁵	2110	1552820	1153694
	Себестоимость продаж	2120	(1575315)	(1099856)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	77505	53838
	Коммерческие расходы	2210	(0)	(0)
	Управленческие расходы	2220	(0)	(0)
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	77505	53838
	Доходы от участия в других организациях	2310		
	Проценты к получению	2320	1871	228
	Проценты к уплате	2330	()	()
	Прочие доходы	2340	1502	2517
	Прочие расходы	2350	(57020)	(46124)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	13858	10066
	Текущий налог на прибыль	2410	(12709)	(8681)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421		
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430		
	Прочее	2460		
	Чистая прибыль (убыток)	2400	2709	2352

Продолжение приложения А

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	За <u>31 декабря</u> 20 <u>15</u> г. ³	За <u>31 декабря</u> 20 <u>14</u> г. ⁴
	СПРАВОЧНО Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

“ 24 ” _____ марта 20 16 г.

Отчет о финансовых результатах
на 31 декабря 20 16 г.

Организация	<u>ООО «Сириус-Челябинск»</u>	по ОКПО	Коды		
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН	0710001		
Вид экономической деятельности	<u>Телекоммуникационные услуги</u>	по ОКВЭД	24	03	2017
Организационно-правовая форма/форма собственности	<u>Общество</u>	по ОКФС	75446814		
с ограниченной ответственностью		ОКОПФ/ОКФС	7448068879		
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)		по ОКЕИ	64.20		
			65	16	
			384		

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код показателя	За <u>31 декабря</u> <u>20 16</u> г. ³	За <u>31 декабря</u> <u>20 15</u> г. ⁴
	Выручка ⁵	2110	1240024	1552820
	Себестоимость продаж	2120	(1156594)	(1575315)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	83430	77505
	Коммерческие расходы	2210	(0)	(0)
	Управленческие расходы	2220	(0)	(0)
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	83430	77505
	Доходы от участия в других организациях	2310	0	0
	Проценты к получению	2320	1596	1871
	Проценты к уплате	2330	(0)	(0)
	Прочие доходы	2340	2578	1502
	Прочие расходы	2350	(74268)	(57020)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	13336	13858
	Текущий налог на прибыль	2410	(11011)	(12709)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421		
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430		
	Прочее	2460		
	Чистая прибыль (убыток)	2400	3111	2709

Окончание приложения А

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	За <u>31 декабря</u> <u>20 16</u> г. ³	За <u>31 декабря</u> <u>20 15</u> г. ⁴
	СПРАВОЧНО Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

Руководитель _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи) Главный бухгалтер _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

“ 24 ” _____ марта _____ 20 17 г.

Продолжение приложения Б

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код показателя	На <u>31 декабря</u> 20 <u>16</u> г. ³	На 31 декабря 20 <u>15</u> г. ⁴	На 31 декабря 20 <u>14</u> г. ⁵
	ПАССИВ				
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ⁶				
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	10	10	10
	Переоценка внеоборотных активов	1340	1597	1598	1598
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350	567	558	475
	Резервный капитал	1360	15	15	15
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	511	507	697
	Итого по разделу III	1300	2699	2689	2793
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1410			
	Отложенные налоговые обязательства	1420	40	30	22
	Оценочные обязательства	1430			
	Прочие обязательства	1450	53	54	108
	Итого по разделу IV	1400	93	84	130
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1510			
	Кредиторская задолженность	1520	263	215	253
	Доходы будущих периодов	1530	25	27	28
	Оценочные обязательства	1540	105	95	94
	Прочие обязательства	1550	4	4	6
	Итого по разделу V	1500	398	341	380
	БАЛАНС	1700	3190	3113	3303

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____
 (подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

“ 24 ” _____ 03 _____ 20 17 г.

Продолжение приложения Б

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	За <u>31 декабря</u> 20 <u>15</u> г. ³	За <u>31 декабря</u> 20 <u>14</u> г. ⁴
	СПРАВОЧНО Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

“ 24 ” _____ марта _____ 20 16 г.

Продолжение приложения Б

Отчет о финансовых результатах
на 31 декабря 20 16 г.

Организация	ООО «Сириус-Курган»	по ОКПО	86948920
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН	4501168322
Вид экономической деятельности	Телекоммуникационные услуги	по ОКВЭД	55.52
Организационно-правовая форма/форма собственности	Общество с ограниченной ответственностью	по ОКОПФ/ОКФС	65 16
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)		по ОКЕИ	384
Дата (число, месяц, год)		Форма по ОКУД	0710002 24 03 2017

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код показателя	За 31 декабря	
			20 16 г. ³	20 15 г. ⁴
	Выручка ⁵	2110	1678	1560
	Себестоимость продаж	2120	(1325)	(1375)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	352	185
	Коммерческие расходы	2210	(33)	(32)
	Управленческие расходы	2220	(296)	(0)
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	22	153
	Доходы от участия в других организациях	2310	4	4
	Проценты к получению	2320	5	4
	Проценты к уплате	2330	(0)	(0)
	Прочие доходы	2340	40	22
	Прочие расходы	2350	(43)	(52)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	30	174
	Текущий налог на прибыль	2410	(6)	35)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421		
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430		
	Прочее	2460		
	Чистая прибыль (убыток)	2400	24	139

Продолжение приложения В

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код показателя	На <u>31 декабря</u> 20 <u>16</u> г. ³	На 31 декабря 20 <u>15</u> г. ⁴	На 31 декабря 20 <u>14</u> г. ⁵
	ПАССИВ				
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ⁶				
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	10	10	10
	Переоценка внеоборотных активов	1340			
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350			
	Резервный капитал	1360			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	26763	29067	29752
	Итого по разделу III	1300	26773	29077	29762
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1410			
	Отложенные налоговые обязательства	1420			
	Оценочные обязательства	1430			
	Прочие обязательства	1450			
	Итого по разделу IV	1400			
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1510			
	Кредиторская задолженность	1520	359961	231714	187762
	Доходы будущих периодов	1530			
	Оценочные обязательства	1540			
	Прочие обязательства	1550			
	того по разделу V	1500	359961	231714	187762
	БАЛАНС	1700	386734	260791	217524

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____
 (подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

“ 24 ” 03 20 17 г.

Продолжение приложения В

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	За <u>31 декабря</u> <u>20 15</u> г. ³	За <u>31 декабря</u> <u>20 14</u> г. ⁴
	СПРАВОЧНО Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

“ 24 ” _____ марта 20 16 г.

Продолжение приложения В

Отчет о финансовых результатах
на 31 декабря 2016 г.

Организация	ООО «Сириус-Златоуст»	по ОКПО	Коды		
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН	0710002		
Вид экономической деятельности	Телекоммуникационные услуги	ОКВЭД	24	03	2017
Организационно-правовая форма/форма собственности	Общество с ограниченной ответственностью	по ОКОПФ/ОКФС	86948809		
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)		по ОКЕИ	7404027509		
			55.52		
			65	16	
			384		

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код показателя	За <u>31 декабря</u> 20 <u>16</u> г. ³	За <u>31 декабря</u> 20 <u>15</u> г. ⁴
	Выручка ⁵	2110	474319	499968
	Себестоимость продаж	2120	(473601)	(2192)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	718	2192
	Коммерческие расходы	2210	()	()
	Управленческие расходы	2220	()	()
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	718	2192
	Доходы от участия в других организациях	2310		
	Проценты к получению	2320	16	
	Проценты к уплате	2330	(175)	()
	Прочие доходы	2340	1063	5
	Прочие расходы	2350	(3783)	(2875)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	(2161)	(678)
	Текущий налог на прибыль	2410	(142)	(8)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421		
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430		
	Прочее	2460	(1)	
	Чистая прибыль (убыток)	2400	(2304)	(686)

Продолжение приложения Г

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код показателя	На <u>31 декабря</u> 20 <u>16</u> г. ³	На 31 декабря 20 <u>15</u> г. ⁴	На 31 декабря 20 <u>14</u> г. ⁵
	ПАССИВ				
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ⁶				
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	10	10	10
	Переоценка внеоборотных активов	1340			
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350			
	Резервный капитал	1360			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	129640	112500	100980
	Итого по разделу III	1300	129650	112510	100990
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1410			
	Отложенные налоговые обязательства	1420			
	Оценочные обязательства	1430			
	Прочие обязательства	1450			
	Итого по разделу IV	1400			
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1510	125000	140000	96300
	Кредиторская задолженность	1520	601839	485829	501285
	Доходы будущих периодов	1530			
	Оценочные обязательства	1540			
	Прочие обязательства	1550			
	Итого по разделу V	1500	726839	625829	597585
	БАЛАНС	1700	856489	738339	698575

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____
 (подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

“ 24 ” 03 20 17 г.

Продолжение приложения Г

Отчет о финансовых результатах
на 31 декабря 2015 г.

Организация ООО «Сириус-Миасс» по ОКПО
Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН
Вид экономической деятельности Телекоммуникационные услуги по ОКВЭД
Организационно-правовая форма/форма собственности Общество по ОКОПФ/ОКФС
с ограниченной ответственностью
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) по ОКЕИ

Коды		
0710002		
24	03	2016
86948808		
7448110295		
64.20		
65	16	
384		

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код показателя	За <u>31 декабря</u> <u>2015</u> г. ³	За <u>31 декабря</u> <u>2014</u> г. ⁴
	Выручка ⁵	2110	1374060	1360200
	Себестоимость продаж	2120	(1268410)	(1231050)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	105644	129150
	Коммерческие расходы	2210	(46334)	(40302)
	Управленческие расходы	2220	(0)	(0)
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	59310	88848
	Доходы от участия в других организациях	2310		
	Проценты к получению	2320		
	Проценты к уплате	2330	()	()
	Прочие доходы	2340	39606	38121
	Прочие расходы	2350	(34300)	(34600)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	64616	92369
	Текущий налог на прибыль	2410	(12950)	(18473)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421		
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430		
	Прочее	2460		
	Чистая прибыль (убыток)	2400	51666	73895,20

Продолжение приложения Г

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	За <u>31 декабря</u> <u>20 15</u> г. ³	За <u>31 декабря</u> <u>20 14</u> г. ⁴
	СПРАВОЧНО Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

“ 24 ” _____ марта 20 16 г.

Окончание приложения Г

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	За <u>31 декабря</u> <u>20 16</u> г. ³	За <u>31 декабря</u> <u>20 15</u> г. ⁴
	СПРАВОЧНО Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

“ 24 ” _____ марта 20 17 г.

Продолжение приложения Д

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код показателя	На <u>31 декабря</u> 20 <u>16</u> г. ³	На 31 декабря 20 <u>15</u> г. ⁴	На 31 декабря 20 <u>14</u> г. ⁵
	ПАССИВ				
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ⁶				
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	10	10	10
	Переоценка внеоборотных активов	1340	1597	1598	1598
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350			
	Резервный капитал	1360	990	990	990
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	112011	108669	102806
	Итого по разделу III	1300	113011	109669	103806
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1410	2650	4480	0
	Отложенные налоговые обязательства	1420			
	Оценочные обязательства	1430			
	Прочие обязательства	1450			
	Итого по разделу IV	1400	2650	4480	0
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1510			
	Кредиторская задолженность	1520	15253	17469	17779
	Доходы будущих периодов	1530			
	Оценочные обязательства	1540			
	Прочие обязательства	1550			
	Итого по разделу V	1500	15253	17469	17779
	БАЛАНС	1700	130914	131618	121585

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____
 (подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

“ 24 ” 03 20 17 г.

Отчет о финансовых результатах
на 31 декабря 2015 г.

		Коды		
		0710002		
Дата (число, месяц, год)		24	03	2016
Организация	ООО «Сириус-Копейск»	82949840		
Идентификационный номер налогоплательщика		7448103139		
Вид экономической деятельности	Телекоммуникационные услуги	64.20		
Организационно-правовая форма/форма собственности	Общество с ограниченной ответственностью	65	16	
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)		384		
	Форма по ОКУД			
	по ОКПО			
	ИНН			
	по ОКВЭД			
	по ОКФС/ОКФЧ			
	по ОКЕИ			

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код показателя	За <u>31 декабря</u> <u>2015</u> г. ³	За <u>31 декабря</u> <u>2014</u> г. ⁴
	Выручка ⁵	2110	308622	329773
	Себестоимость продаж	2120	(291726)	(310157)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	16896	19616
	Коммерческие расходы	2210	(0)	(0)
	Управленческие расходы	2220	(0)	(0)
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	16896	19616
	Доходы от участия в других организациях	2310	0	0
	Проценты к получению	2320	0	0
	Проценты к уплате	2330	(0)	(0)
	Прочие доходы	2340	5615	3859
	Прочие расходы	2350	(3351)	(10737)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	18933	12748
	Текущий налог на прибыль	2410	(2322)	(979)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421		
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430		
	Прочее	2460		
	Чистая прибыль (убыток)	2400	16611	11433

Продолжение приложения Д

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	За <u>31 декабря</u> <u>20 15</u> г. ³	За <u>31 декабря</u> <u>20 14</u> г. ⁴
	СПРАВОЧНО Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

“ 24 ” _____ марта 20 16 г.

Продолжение приложения Д

Отчет о финансовых результатах
на 31 декабря 20 16 г.

		Коды		
		0710002		
Дата (число, месяц, год)		24	03	2017
Форма по ОКУД		82949840		
Идентификационный номер налогоплательщика		7448103139		
Вид экономической деятельности		64.20		
Информация по ОКВЭД		64.20		
Организационно-правовая форма/форма собственности		Общество		
с ограниченной ответственностью		65	16	
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)		384		
по ОКПО		82949840		
по ИНН		7448103139		
по ОКВЭД		64.20		
по ОКФС/ОКОПФ		65 16		
по ОКЕИ		384		

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код показателя	За <u>31 декабря</u>	
			<u>20 16</u> г. ³	<u>20 15</u> г. ⁴
	Выручка ⁵	2110	286095	308622
	Себестоимость продаж	2120	(272428)	(291726)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	13667	16896
	Коммерческие расходы	2210	(0)	(0)
	Управленческие расходы	2220	(0)	(0)
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	13667	16896
	Доходы от участия в других организациях	2310	0	0
	Проценты к получению	2320	0	0
	Проценты к уплате	2330	(1393)	(227)
	Прочие доходы	2340	4325	5615
	Прочие расходы	2350	(4364)	(3351)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	12235	18933
	Текущий налог на прибыль	2410	(851)	(2322)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421		
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430		
	Прочее	2460		
	Чистая прибыль (убыток)	2400	11384	16611

Окончание приложения Д

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	За <u>31 декабря</u> <u>20 16</u> г. ³	За <u>31 декабря</u> <u>20 15</u> г. ⁴
	СПРАВОЧНО Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

“ 24 ” _____ марта 20 17 г.