

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего  
образования  
«Тольяттинский государственный университет»

Институт финансов, экономики и управления  
(наименование института полностью)

---

Департамент бакалавриата (экономических и управленческих программ)  
(наименование)

---

38.03.01 Экономика

(код и наименование направления подготовки, специальности)

---

Бухгалтерский учёт, анализ и аудит

(направленность (профиль)/специализация)

---

## **ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА)**

на тему Бухгалтерский учёт и аудит операций с ценными бумагами (на примере ПАО «Ростелеком»)

Студент

В.С. Филиппова

(И.О. Фамилия)

\_\_\_\_\_ (личная подпись)

Руководитель

канд. экон. наук, доцент О.А. Луговкина

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

## **Аннотация**

Тема работы: Бухгалтерский учет и аудит операций с ценными бумагами (на примере ПАО «Ростелеком»).

Актуальность выпускной квалификационной работы. Рынок ценных бумаг во всем мире регулируется государством. Российская практика регулирования в этом направлении недостаточно сформирована. В нашей стране происходит процесс формирования системы правового и организационного регулирования рынка ценных бумаг. Процесс развития и становления рынка ценных бумаг начался с введения нового Гражданского кодекса Российской Федерации, который в свою очередь послужил основой к появлению правового регулирования в сфере ценных бумаг.

Объектом исследования является ПАО «Ростелеком».

Предметом исследования являются бухгалтерский учет и аудит операций с ценными бумагами.

Целью выпускной квалификационной работы является изучение бухгалтерского учета и аудита операций с ценными бумагами на примере ПАО «Ростелеком».

Работа состоит из введения, трех разделов, заключения, списка использованных источников, включает в себя 69 страниц, 44 источника и приложение.

## Содержание

|  |    |
|--|----|
| Введение.....  | 4  |
| 1 Теоретические основы изучения бухгалтерского учета и аудит операций с ценными бумагами.....  | 6  |
| 1.1 Понятие, виды, классификация ценных бумаг и бухгалтерского учета.....  | 6  |
| 1.2 Бухгалтерский учет ценных бумаг.....   | 16 |
| 1.3 Основы аудита операций с ценными бумагами.....   | 22 |
| 2 Практические основы изучения бухгалтерского учета на примере ПАО «Ростелеком».....   | 31 |
| 2.1 Техничко – экономическая характеристика ПАО «Ростелеком».....  | 31 |
| 2.2 Бухгалтерский учет ценных бумаг на ПАО «Ростелеком».....   | 40 |
| 3 Аудит и пути совершенствования аудиторских проверок с ценными бумагами.....  | 49 |
| 3.1 Методика аудиторской проверки операций с ценными бумагами на ПАО «Ростелеком».....   | 49 |
| 3.2 Современность аудиторских проверок операций с ценными бумагами и пути совершенствования аудиторских проверок с ценными бумагами..... | 53 |
| Заключение.....  | 57 |
| Список используемых источников.....  | 60 |
| Приложение А Отчетность ПАО «Ростелеком».....  | 64 |

## Введение

Рынок ценных бумаг во всем мире регулируется государством. Российская практика регулирования в этом направлении недостаточно сформирована. В нашей стране происходит процесс формирования системы правового и организационного регулирования рынка ценных бумаг. Процесс развития и становления рынка ценных бумаг начался с введения нового Гражданского кодекса Российской Федерации, который в свою очередь послужил основой к появлению правового регулирования в сфере ценных бумаг. Финансовые ресурсы, используемые на рынке ценных бумаг, представляют собой область становления, объединения и перераспределения инвестиционных инструментов, которые способствуют экономическому росту. Таким образом, основным ресурсом развития и регулирования рыночной структуры ведения хозяйства служат ценные бумаги.

Ценные бумаги представляют собой эффективные ресурсы для существования и развития предприятий в современных рыночных условиях экономики. Именно поэтому операции с ценными бумагами являются одним из часто используемых инструментов, вместе с кредитованием, в процессе развития рыночных отношений, которые поддерживают функционирование предприятий.

Подобные рыночные отношения складываются через механизм вложения собственных финансовых средств одних организаций в уставные капиталы других предприятий, а также в ценные бумаги, которые были выпущены этими предприятиями. Кроме того, рыночные отношения между организациями происходят посредством кредитования, как упоминалось выше. Причем предоставление займов может осуществляться не только организациям, которые находятся в границах Российской Федерации, но и за пределами страны.

На данный момент операции с ценными бумагами находятся под усиленным контролем государства, в связи с ориентиром государства на

укрепление и развитие экономической системы в России. Контролирующая функция проявляется через регулирование бухгалтерского учета операций с ценными бумагами. Тем не менее, существуют определенная специфика в регулировании рынка ценных бумаг. Вследствие чего, исследование современных особенностей бухгалтерского учета и аудита ценных бумаг, представляет актуальность изучения темы выпускной квалификационной работы. В условиях рыночной экономики, основным рычагом регулирования хозяйственных процессов в России является конкуренция. В связи с этим, для сохранения своего положения в конкурентной среде предприятия должны позаботиться о своей финансовой устойчивости. Она в свою очередь формируется благодаря увеличению показателей эффективности производства на основе рационального распределения и использования всех видов ресурсов. Кроме того, влияние оказывают такие факторы как увеличение прибыли и уменьшение затрат.

Объектом исследования является ПАО «Ростелеком». Предметом исследования являются бухгалтерский учет и аудит операций с ценными бумагами.

Целью бакалаврской работы является изучение бухгалтерского учета и аудита операций с ценными бумагами на примере ПАО «Ростелеком».

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- а) изучить понятие, виды и классификации ценных бумаг,
- б) рассмотреть бухгалтерский учет ценных бумаг,
- в) изучить характеристику ПАО «Ростелеком»,
- г) проанализировать основные элементы методики аудиторской проверки операций с ценными бумагами и современность аудиторских проверок.

Бакалаврская работа состоит из введения, трех разделов, семи параграфов, заключения и списка использованной литературы.

# **1 Теоретические основы изучения бухгалтерского учета и аудит операций с ценными бумагами**

## **1.1 Понятие, виды, классификация ценных бумаг и бухгалтерского учета**

Сущность бухгалтерского учета состоит в упорядоченной системе сбора, фиксации и обобщения информации, выраженную в денежном эквиваленте, об имуществе, обязательствах организаций и их движении с помощью непрерывного, сплошного и документального учета всех операций, происходящих в организации в хозяйственной сфере.

Рынок товаров делится на две группы. Первая группа представляет собой деньги, а вторая выступает в качестве товаров или услуг. Первая группа, в свою очередь, может быть в традиционном понимании – обыкновенными деньгами и капиталом. Точнее говоря, деньгами, посредством которых поступают новые деньги. Всегда есть необходимость перевести деньги от одного человека другому.

Рынки разработали два основных метода перевода денег. Во-первых, это система кредитования, во-вторых, выпуск, размещение и обращение ценных бумаг.

Следует отметить, что деньги и любой материальный товар не являются ценными бумагами. Они представляют свою ценность в предоставлении определенных прав, которыми наделяется их владелец. Таким образом, потенциальный покупатель ценных бумаг имеет возможность обменять свои собственные деньги или товары на ценные бумаги при условии, что такая бумага является лучшим средством финансовых вложений.

Термин «ценная бумага» является наиболее сложным для понимания в современной науке. Для начала обратимся к определению ценной бумаги, которое дает Гражданский кодекс Российской Федерации. В нем указано, что

ценная бумага является документом, который подтверждает имущественные права, возникающие только при его предъявлении. Осуществление или передача прав, указанных в документе может быть реализована при условии оформления по установленной форме с соблюдением обязательных реквизитов [9]. Кроме данного определения, можно добавить, что ценная бумага является особым товаром, не имеющей ни денежной потребительской, ни вещественной стоимости, при этом она может быть обращена на своем собственном рынке – рынке ценных бумаг. Таким образом, ценная бумага не может представлять собой ни услугу, ни физический товар. В более обобщенном смысле ценная бумага является документом или бумагой, которая имеет свойство, как продаваться, так и покупаться в определенный момент времени по соответствующей цене [25].

Из чего можно заключить, что ценные бумаги представляют собой одну из разновидностей капитала в денежном эквиваленте, движение которого опосредует последующее распределение материальных ценностей. В связи с этим, ценная бумага утверждает, как имущественные, так и неимущественные права, является источником обогащения в виде единовременного или регулярного дохода, а также может быть объектом купли-продажи и других сделок, тем самым самостоятельно обращаться на рынке. Ценная бумага будет считаться недействительной при отсутствии обязательных реквизитов и отступлении требований к её форме, соответствующих законодательству. Таким образом, реквизиты любой ценной бумаги можно поделить на экономические и технические [18]. Содержание реквизитов ценных бумаг представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Содержание реквизитов ценных бумаг

| Вид реквизита | Содержание реквизита   |
|---------------|--|
| Экономический | форма ценной бумаги (бумажная или безбумажная), срок существования и принадлежности ценной бумаги, обязанного лица, номинала, предоставляемых прав, которыми наделяется владелец ценной бумаги |

## Продолжение таблицы 1

|             |   |
|-------------|---|
| Технический | номера, адреса, печати, подписи, а также наименование обслуживающих организаций |
|-------------|---|

Также выделяют следующие признаки ценных бумаг (Рисунок 1):

а) обращаемость на рынке – это особенность ценной бумаги как покупаться, так и продаваться на рынке ценных бумаг. Кроме этого, в определенных случаях ценная бумага представляет собой самостоятельный платежный инструмент, при этом содействуя оборачиваемости других товаров. Таким образом, данный признак совершенно очевидно свидетельствует о том, что ценная бумага действует только как особенный товар, на определенном рынке с отличительной от других структур системой управления и исключительным набором правил функционирования на нем,

б) общедоступность для обращений в гражданском обороте, т. е. свойство ценной бумаги быть объектом как покупки, так и объектом хранения, дарения, займа и т. п.,

в) стандартность – данный признак подразумевает, что ценная бумага как документ должна быть оформлена по соответствующему содержанию, то есть включать в себя: стандартность формы самой бумаги, стандартность сделок, стандартность прав, стандартность сроков, участников, правил учета, мест торговли и других условий доступа к указанным правам и т. п.

г) серийность представляет собой факт выпуска ценной бумаги однородными классами или сериями,

д) документарность – еще одна особенность оформления ценной бумаги, которая включает в себя необходимость отображения установленных в соответствии с законодательством реквизитов. Здесь стоит отметить, что при отсутствии одного из реквизитов меняет статус ценной бумаги на «недействительная» и преобразует ее в разряд других обязательственных документов,



е) признание государством и закрепление правомерности – свидетельство того, что ценная бумага утверждена государством и подтверждает гарантию доверия к ней и регулируемость,

ж) ликвидность – это способность ценной бумаги быть быстро проданной, тем самым преобразоваться в денежный эквивалент (в наличной или безналичной форме) без значительных потерь для ее владельца,

з) риск – вероятность возникновения потерь, непосредственно сопряженных с приобретением и обращением ценных бумаг,

и) обязательность исполнения – исключает неисполнение обязательств, которые предусматривает ценная бумага (стоит отметить единственный возможный случай, при котором может произойти неисполнение: если существуют доказательства, что держатель ценной бумаги получил ее противозаконным способом) [18].

Классификация ценных бумаг заключается в их разделении на категории по определенным и характерным для них критериям. Виды можно разделить на подвиды, а в некоторых случаях они еще шире. Каждая нижестоящая классификация является частью более высокой классификации. Например, акция является одним из видов ценных бумаг. Но акция может быть либо привилегированной, либо обыкновенной. Последний вид акции также разделяется на многоголосую или одноголосую, с номиналом или без номинала и т.п. [18].

Кроме данных классификаций ценные бумаги также делятся на два класса: основные и производные ценные бумаги.

Первый класс представляет собой ценные бумаги, которые были основаны или созданы на правах собственности, то есть это могут быть как обычные товары, деньги или капитал, так и имущество или многообразие ресурсов. В данный класс ценных бумаг входят акции и банковские сертификаты, векселя и облигации, чеки и накладные, варранты и др.

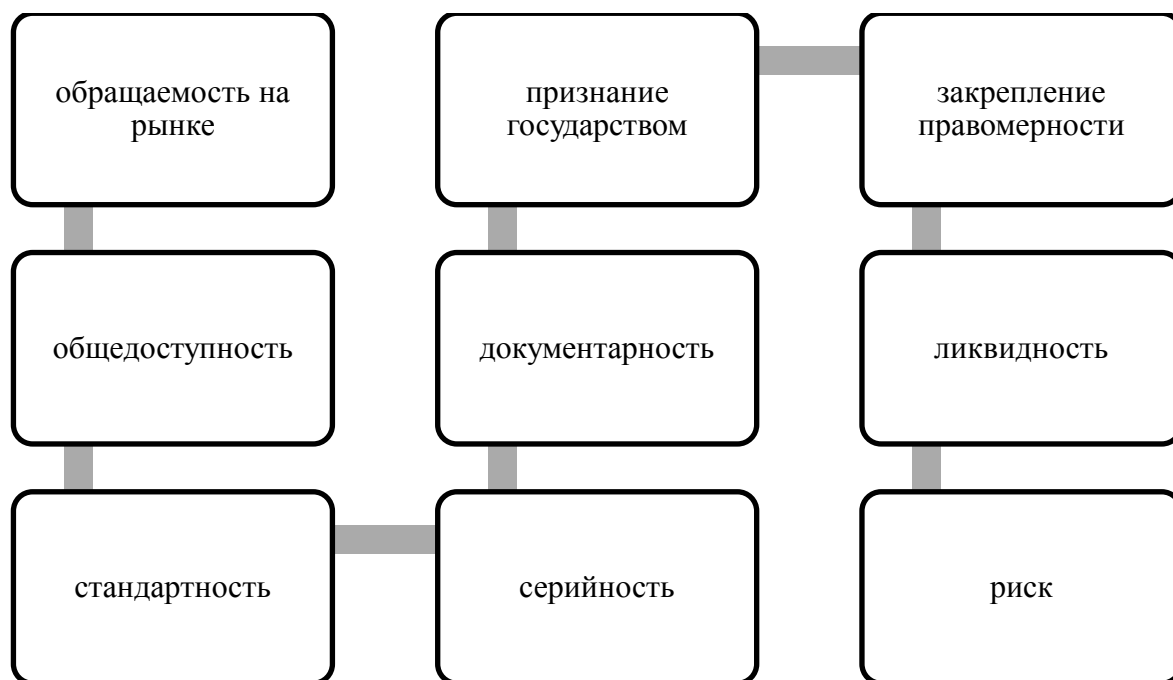


Рисунок 1 – Признаки ценных бумаг

В свою очередь класс основных ценных бумаг подразделяется на:

- первичные – то есть те, которые созданы на основе активов, к которым сами ценные бумаги не относятся (обеспеченные активами). Это могут быть акции, векселя и облигации или же ипотека,
- вторичные – в сущности, представляют собой ценные бумаги: депозитарные расписки, варранты и др. [18].

Ниже рассмотрены определения указанных понятий.

Таким образом, акция является разновидностью ценной бумаги, которую выпустила в обращение определенная организация, являющаяся акционерным обществом. Данная ценная бумага закрепляет права владельца, то есть акционера, на:

- получение части прибыли организации, то есть дивидендов;
- включение в управленческую деятельность акционерного общества;
- обеспечение доли имущества, которое распределяется между акционерами вследствие ликвидации организации.

Следует отметить, что акции бывают двух видов: привилегированные и обыкновенные.

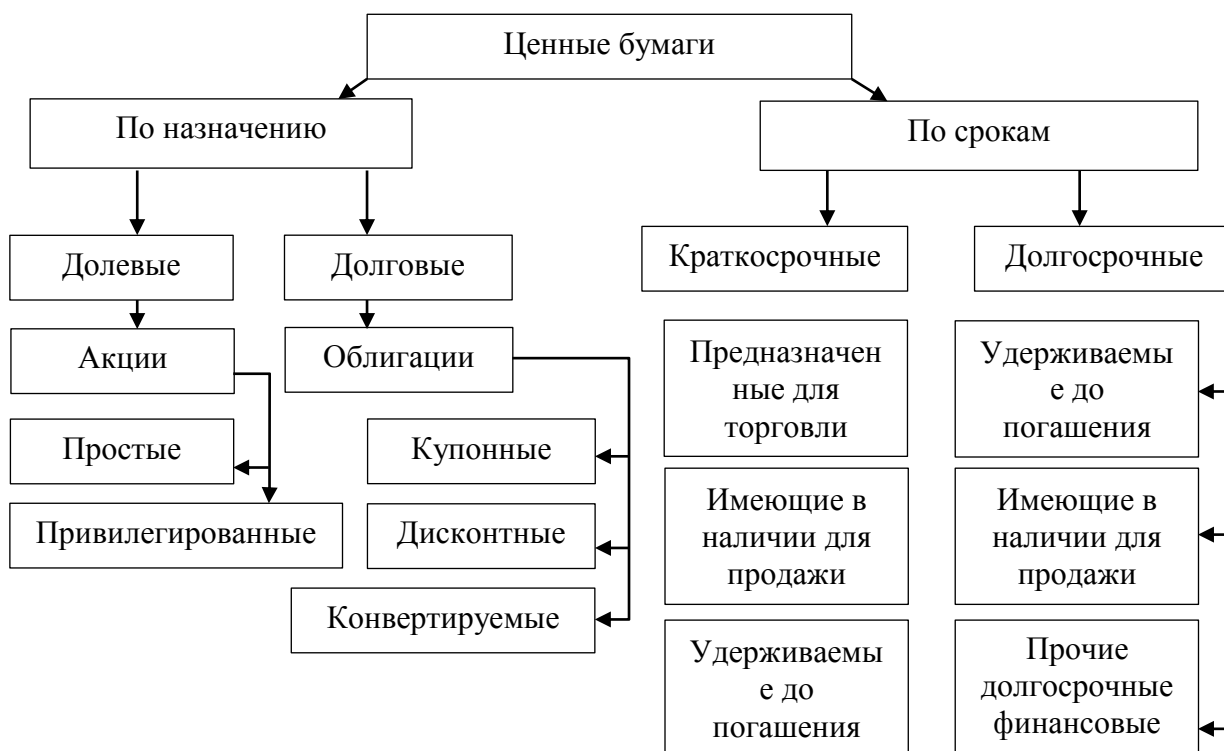


Рисунок 2 – Классификация ценных бумаг

В свою очередь, облигацией является такая ценная бумага, которая используется для возврата суммы денег, вложенной через определенный период времени, с выплатой определенного дохода или без нее. Существуют следующие типы облигаций:

- государственные, в случае если облигации выпущены государством,
- муниципальные, выпущенные органами местного самоуправления,
- банковские и корпоративные, когда облигации выпускают юридические лица в лице банков и других компании соответственно.

Вексель представляет собой ценную бумагу, дающую право получить определенную денежную сумму при наступлении указанного срока в векселе,

который составлен в определенной письменной форме. В данном случае это вид долгосрочного обязательства, который подразделяется на:

- простой вексель, то есть подтверждающий ничем не обусловленное обязательство векселедателя уплатить определенную сумму,
- переводной вексель, то есть предложение иному указанному в векселе плательщику уплатить денежную сумму.

Банковский сертификат также является ценной бумагой в виде свидетельства денежного вклада в банке:

- для юридических лиц – депозитный вклад,
- для физических лиц – сберегательный вклад.

Банк по данному свободно обращающемуся свидетельству обязуется вернуть денежный вклад в установленный срок с выплатой процентов по вкладу. Можно также сказать, что вместе с депозитным или сберегательным сертификатами существует еще одна форма сертификата в виде банковской сберегательной книжки на предъявителя.

Еще одной разновидностью ценной бумаги служит товарно-транспортная накладная (линейные, чартерные, береговые и авиационные накладные). Это особый документ представляет признанную в международной практике форму в виде договора, в котором обязательно должны быть:

- условия, на которых совершается перевозка грузов морским транспортом,
- свидетельство на погрузку грузов, транспортировку груза,
- права на получения груза.

Чек также является ценной бумагой, которая подтверждает, что банк должен на основании письменного указания чекодателя выплатить чекодержателю определенную сумму денежных средств, которая указана в ней, в течение срока ее действия. Чекодатель - это юридическое лицо, у которого имеются денежные средства в банке, которыми он может управлять

путем выпуска чеков. Держатель чека - это юридическое лицо, в пользу которого был выпущен чек. Существуют следующие виды чеков: именные, ордерные и предъявительские.

Варрант – выданный складом документ, подтверждающий право собственности на товар, который находится на складе. Также варрантом можно назвать ценную бумагу, которая предоставляет ее владельцу право выкупить у данного эмитента определенное количество акций (облигаций), которые ему принадлежат, по указанной им цене в течение определенного периода времени.

Разновидностью именной ценной бумаги является закладная. По данному документу владелец по ипотечному договору (залог недвижимости) имеет право получить имущество или денежные средства, которые должны быть указаны в закладной.

Инвестиционный пай – это ценная бумага, подтверждающая долю ее владельца в праве собственности на недвижимость, которая составляет инвестиционный фонд.

Депозитарной распиской называется форма непрямого покупки акций иностранного эмитента. Также депозитарной распиской является ценная бумага, подтверждающая владение конкретным количеством акций иностранного эмитента и выпускаемая в обращение в стране инвестора.

Бездокументарной формой выражения имущественных прав (обязательств) является производная ценная бумага или дериватив. Данные права возникают в случае каких-либо изменений цены, которые представляют основу биржевых активов. Производные ценные бумаги включают фьючерсные контракты (товары, валюты, процентные ставки, индексы и т. д.), свободно торгуемые опционы и свопы.

Фьючерсные контракты (товар, валюта, проценты, индекс и т.д.) – представляются собой ответственность продать или купить товар в будущем в установленное время по цене, которая была закреплена на сегодняшний день. Заключение фьючерсного контракта не является прямым актом купли-

продажи, т.е. продавец не отдает свой товар покупателю, а покупатель не отдает свои деньги продавцу. Продавец обязуется доставить товар к указанной дате по цене, указанной в договоре, а покупатель обязуется заплатить соответствующую сумму денег. Для обеспечения выполнения обязательств сохраняется первоначальный взнос, который удерживается посредником, т.е. фьючерсной торговой организацией. Фьючерсы становятся ценными бумагами и могут быть перекуплены несколько раз в течение всего срока действия.

Опцион – это ценная бумага, которая представляет собой договор, благодаря которому покупатель получает право продать или купить актив по определенной цене и в течение ограниченного периода времени или отказаться от сделки, а продавец обязуется предоставить денежный бонус по требованию контрагента, полученный для обеспечения реализации этого права. В отличие от фьючерса, опцион дает покупателю право, а не обязанность. Опционы исполняются, если они являются прибыльными на момент исполнения.

Свопы представляют собой соглашение об обмене базовыми активами или платежами по этим активам в будущем, между двумя держателями в соответствии с условиями, изложенными в договоре. Свопы существуют валютные, процентные, а также фондовые (индексные) и товарные.

Стоит отметить, что свопы могут предоставлять некоторые фундаментально важные преимущества для инвесторов, наиболее существенным из которых является способность инвесторов снижать валютные и процентные риски, получать прибыль от разницы между процентными ставками в разных валютах, а также снижать расходы на управление портфелем ценных бумаг.

Главной особенностью этого вида производных ценных бумаг является то, что основным местом на рынке свопов владеют банки, которые присутствуют на сделках. Как следствие обращение свопов совершенно не регламентируется государством.

Кроме этого все типы свопов представляются в виде внебиржевых контрактов, то есть свопы не обращаются на бирже, а их ликвидность гарантируется определенными посредниками – банками и дилерами.

Подводя итог выше указанной информации, можно сказать, что ценная бумага представляет собой особую форму существования капитала. Данная форма имеет ряд отличий от денежной формы, производительной или товарной формы капитала, а также она может распространяться вместо капитала, обращаться как товар на рынке и приносить доход.

Поэтому следует отметить, что рынок ценных бумаг представляет собой структуру экономических отношений между выпускающими и продающими элементами этой структуры и теми, кто конечным покупателем ценных бумаг. Эмитент – предприятие, которое выпускает и продает ценные бумаги. Эмитенты, инвесторы и инвестиционные институты – это участники рынка ценных бумаг.

Фондовый рынок – это механизм или институт, объединяющий покупателей и продавцов акций (ценных бумаг). Понятие фондового рынка идентично с понятием рынка ценных бумаг.

Согласно определению, товары, обращающиеся на определенном рынке, представляют собой ценные бумаги, определяющие состав участников на конкретном рынке, его местонахождение, функционирование, правила регулирования и т.д.

Таким образом, бухгалтерский учет – это упорядоченная система сбора, фиксации и обобщения информации, выраженную в денежном эквиваленте, об имуществе, обязательствах организаций и их движении с помощью непрерывного, сплошного и документального учета всех операций, происходящих в организации в хозяйственной сфере. Понятие «ценная бумага» наиболее полно раскрывает Гражданский кодекс РФ. В нем указано, что ценная бумага является документом, который подтверждает имущественные права, возникающие только при его предъявлении. В более обобщенном смысле ценная бумага является документом или бумагой,

которая имеет свойство, как продаваться, так и покупаться в определенный момент времени по соответствующей цене. Классификация ценных бумаг заключается в их разделении на категории по определенным и характерным для них критериям. Виды можно разделить на подвиды, а в некоторых случаях они еще шире. Каждая нижестоящая классификация является частью более высокой классификации. К ценным бумагам относятся акции и банковские сертификаты, векселя и облигации, чеки и накладные, warrants и др. Ценная бумага представляет собой особую форму существования капитала, она может распространяться вместо капитала, обращаться на рынке как товар и приносить доход.

## **1.2 Бухгалтерский учет ценных бумаг**

В бухгалтерском учете операции с ценными бумагами отображаются на счете 58 «Финансовые вложения», т.е. следующие условия должны быть в первую очередь не признаны организацией в виде претензий, а также выполнены как финансовые вложения [33].

Таким образом, этот счет включен в план счетов изначально для объединения совокупности информации по факту наличия инвестиций организации, их движения и обращения в государственные ценные бумаги, облигации, акции и прочие виды ценных бумаг сторонних организаций, их уставные капиталы и предоставленные им займы.

Кроме того, к данному счету 58 «Финансовые вложения» также могут быть открыты субсчета, которые показаны на рисунке 3.

Те финансовые вложения, которые представляют собой ценности, соответствующие для постановки в счет этих вложений, учитываются организацией по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счетов. К примеру, если одна организация выкупила ценные бумаги сторонних организаций за определенную плату, то данную покупку следует провести по



кредиту счета 51 «Расчетного счета» или 52 «Валютные счета», а также по дебету счета 58 «Финансовые вложения» [12].



Рисунок 3 – Счет 58 «Финансовые вложения»

Следует отметить, что согласно с приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02» (Зарегистрировано в Минюсте России 27.12.2002 № 4085) производится первоначальная и последующая оценка финансовых вложений (раздел II и III настоящего приказа) [35].

То есть, имеется возможность разницу между первоначальной и номинальной стоимостью в определённый период обращения ценных бумаг отразить в финансовых результатах коммерческой организации или соответственно факту в уменьшение и увеличение расходов некоммерческой организации. Следует отметить, что эта возможность может быть использована при условии равномерного отнесения по мере причитающегося по ним соответствия с условиями выпуска дохода.

В соответствии с Федеральным законом от 22.04.1996 № 39-ФЗ (ред. от 27.12.2019, с изм. от 07.04.2020) «О рынке ценных бумаг» (с изм. и доп.,

вступ. в силу с 28.03.2020) ценные бумаги должны контролироваться организацией исходя из прошлых событий в ее деятельности. В ст. 5. «Деятельность по управлению ценными бумагами» настоящего закона указано «Доверительной деятельностью по управлению ценными бумагами признается деятельность по доверительному управлению ценными бумагами, денежными средствами, предназначенными для совершения сделок с ценными бумагами и (или) заключения договоров, являющихся производными финансовыми инструментами (часть первая в ред. Федерального закона от 25.11.2009 № 281-ФЗ)» [27].

Кроме того, наличие контроля над активом означает, что эта организация может воспользоваться его экономическими преимуществами и ограничить доступ других людей к следующим преимуществам:

а) организация должна передать финансовые риски, связанные с этими ценными бумагами, буквально это можно представить в виде рисков банкротства должника, изменения цен, ликвидности и т. д.,

б) обеспечение в будущем финансовой выгоды для организации, например, в виде прироста капитала, дивидендов или же процентов, и т. д.).

Способность организации контролировать будущие экономические выгоды от инвестиционной собственности, как правило, основана на юридических правах, в частности на правах собственности, которые защищены законом и могут быть защищены в суде. Сроки передачи прав на ценные бумаги определяются законом и зависят от типа ценных бумаг, а также от вида их хранения и учета. Доказательства контроля включают правильно зарегистрированные документы по соответствующей форме, которые констатируют факт того, что у организации есть определенные права на имущество, а также на зачисления финансовых средств или других активов, предусмотренных этими правами. В отсутствие собственности гораздо сложнее продемонстрировать контроль. Однако правовая защита не единственное условие контроля, поскольку организация другими способами может контролировать будущие экономические выгоды.

Если вышеуказанные условия на счетах инвестора выполнены, полную стоимость приобретенных ценных бумаг можно провести со счета 76 «Расчеты с различными дебиторами и кредиторами» на счет 58 «Финансовые вложения». Следует отметить, что в случае, когда инвестор не в полной мере заплатил за ценные бумаги, но при этом были соблюдены условия оформления ценных бумаг и их регистрации, то абсолютно всю сумму, которая была потрачена на покупку, необходимо отразить на счету 58 «Финансовые вложения» по договору, при этом недостающая сумма должна быть зафиксирована на счете 76 «Расчеты с разными должниками и кредиторами» как расчетные обязательства [35].

Все отражения по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» должны быть зафиксированы при отчислении организацией суммы избытка покупной стоимости купленных облигаций и других ценных бумаг над их номинальной стоимостью, а по кредиту счетов 58 «Финансовые вложения» и 91 «Прочие доходы и расходы».

В том случае, когда происходят дополнительные начисления суммы увеличенной номинальной стоимости купленных облигаций и других ценных бумаг, то над их покупной стоимостью оформляются записи по дебету счетов 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (то есть на определенную сумму, которая должна быть выплачена по ценным бумагам дохода) и 58 «Финансовые вложения» (то есть, на часть превышения или уменьшения между покупной стоимостью и номинальной) и кредиту 91 «Прочие доходы и расходы» (то есть на общую сумму отнесенные на счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и 58 «Финансовые вложения»).

Также следует сказать, что по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 58 «Финансовые вложения» отражаются выкуп и продажа ценных бумаг, которые оформлены на счете 58 «Финансовые вложения». При этом существуют организации, которые фиксируют эти операции на счете 90 «Продажи», что является исключением.

Кроме того, необходимо сказать, что по всем видам финансовых вложений и имущественным объектам, в которые были вложены денежные средства, ведется аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения». Понятие обесценивание финансовых вложений приводит положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений». Данное понятие отражает постоянное значительное уменьшение стоимости финансовых вложений, для которых не применяется их текущая рыночная стоимость. То есть меньше объема данной финансовой выгоды, которая организация желает получить от вложений при обычных условиях ее хозяйствования. В этом случае, вычисляется расчетная стоимость финансовых вложений, которая должна быть пропорциональна разнице между их стоимостью, зафиксированной в бухгалтерском учете в виде учетной стоимости, и суммой такого снижения. При этом, в отличительных случаях суммы, внесенные на счет приобретаемых ценных бумаг, отражаются как дебиторская задолженность.

Поэтому, для принятия ценных бумаг к бухгалтерскому учету можно выделить следующие причины [18]:

- а) для документарных ценных бумаг – договор купли - продажи и акт приема - передачи ценной бумаги,
- б) для бездокументарных ценных бумаг – выписка со счета депо,
- в) при приобретении права требования – акт уступки права требования, договор и прочие документы.

Все ценные бумаги, которые хранит организация, должны быть описаны в книге счетов ценных бумаг. Это могут быть как облигации государственных сберегательных займов, так и акции или векселя.

Ведение книги учета ценных бумаг предполагает ряд требований по ее оформлению. Книгу учета ценных бумаг необходимо сброшюровать и пронумеровать все страницы. Кроме того, важным элементом оформления служит скрепление подписями руководителя и главного бухгалтера, а также печатью организации.

В случае, когда необходимо сделать какие-либо правки или корректировки в книге учета ценных бумаг, то является обязательным условием факт одобрения руководителя и главного бухгалтера с указанием даты внесения корректировок.

Также есть возможность ведения бухгалтерской книги учета ценных бумаг с применением современных компьютерных технологий, где образующуюся итоговую информацию можно сформировать в печатном виде. В этом случае, данную результирующую документацию необходимо печатать не менее, чем 1 раз в год. При необходимости, можно, конечно и чаще, например, при проведении различных как внутренних, так и внешних проверок. Стоит отметить, что получать в распечатанном виде результирующую информацию организации имеют права органы власти, которые реализуют контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, судом и прокуратурой.

Кроме этого, руководитель организации несет ответственность за организацию хранения книги ценных бумаг согласно Федеральному закону № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. «О бухгалтерском учете» [24].

Таким образом, в бухгалтерском учете операции с ценными бумаги отображаются на счете 58 «Финансовые вложения». Этот счет включен в план счетов изначально для объединения совокупности информации по факту наличия инвестиций организации, их движения и обращения в государственные ценные бумаги, облигации, акции и прочие виды ценных бумаг сторонних организаций, их уставные капиталы и предоставленные им займы. К нему могут открываться субсчета. Кроме этого, операции с ценными бумагами осуществляются на счетах 51 «Расчетного счета» или 52 «Валютные счета», 76 «Расчеты с разными должниками и кредиторами», 91 «Прочие доходы и расходы».

### **1.3 Основы аудита операций с ценными бумагами**

С целью установления объективного мнения о достоверности и полноте информации о ценных бумагах, которая находит свое отражение в финансовой отчетности организации, должен проводиться аудит операций с ценными бумагами. Данную проверку необходимо проводить в соответствии с регламентируемыми процедурами учета ценных бумаг по нормативным документам законодательства Российской Федерации, а именно Федеральным законом от 22.04.1996 № 39-ФЗ (ред. от 27.12.2019, с изм. от 07.04.2020) "О рынке ценных бумаг" (с изм. и доп., вступ. в силу с 28.03.2020) [26].

Следует отметить, что учет операций с ценными бумагами может показаться незначительным из-за небольшого количества операций. Тем не менее, данный учет имеет огромное значение в контексте стоимостного выражения дел организации. Вследствие чего, при организации проверки операций с ценными бумагами проверяющему – аудитору целесообразно изначально произвести оценку системы внутреннего контроля, то есть те процедуры контроля, которые используются в организации. Затем в соответствии с результатом оценки системы внутреннего контроля, распланировать и сформировать должным образом процедуры аудита для ценных бумаг.

Для достижения цели аудита операций с ценными бумагами необходимо систематическое решение следующих задач.

К первостепенной задаче необходимо отнести проверку по выполнению аудируемым лицом предписаний и распоряжений бухгалтерского, гражданского и налогового законодательства в области ведения учета операций с ценными бумагами. Приоритетность данной задачи заключается в том, что она является основополагающей применительно к другим задачам. Примером может служить в частности выполнение предписаний законодательства в бухгалтерском учете, что впоследствии

исключит возникновение ошибок в учете ценных бумаг. Ошибки могут быть как в простом оформлении документов по операциям с ценными бумагами, так и в отражении результатов при осуществлении инвентаризации финансовых инструментов.

В свою очередь, на этапе планирования немаловажную роль играет вторая задача аудита операций с ценными бумагами. О ней ранее уже упоминалось в начале параграфа – целесообразность проведения оценки внутреннего контроля организации, а также выявить уровень эффективности ведения бухгалтерского учета на начальном этапе аудиторской проверки. Основанием для этого служит принцип – достоверность и полнота информации пропорциональна эффективно работающей системе внутреннего контроля организации. Кроме этого нельзя упустить и тот факт, что, изучая и анализируя информацию, отраженную в бухгалтерском учете, аудитор может больше времени уделить наиболее затруднительным проблемам в части учета ценных бумаг.

Третья задача относится к контролю над правомерностью ввода операций с ценными бумагами на счета учета финансовых вложений. Здесь же проверяется корректность в отношении формирования стоимости ценных бумаг при постановке на учет. Для вынесения объективного заключения необходимо установить факт исполнения или неисполнения аудируемым лицом определенных условий при отнесении ценных бумаг к финансовым вложениям. Соблюдение данных условий допускает возможность признать проверяемые ценные бумаги финансовыми инструментами.

Следует отдельно выделить одно из условий, которое представляет собой способность ценных бумаг предоставлять определенные экономические выгоды в будущем. Данные выгоды от обращения ценных бумаг можно отобразить в виде процентов, дивидендов, дисконта. Отсюда можно выделить еще одну основную задачу – проверка своевременности и корректности налогообложения полученных доходов от обращения ценных

бумаг. Решение данной самостоятельной задачи аудита ценных бумаг содействует в достижении основной цели аудита.

Помимо перечисленных выше задач аудита ценных бумаг, к ним относятся также:

а) исследование структуры финансовых инструментов по информации, полученной из учетных регистров и первичных документов, которые доказываются наличие прав собственности на них,

б) анализ состояния синтетического и аналитического учета операций с ценными бумагами,

в) оценка оперативности осуществления инвентаризации финансовых инструментов, проверка окончательных результатов, а также правильность отображения на счетах бухгалтерского учета,

г) изучение достоверности финансовой отчетности в части, приходящейся на операции с ценными бумагами,

д) исследование обоснованности и точности оценки финансовых инструментов.

В период проведения аудита с ценными бумагами проверяющему в обязательном порядке необходимо пользоваться различными нормативными документами, которые регулируют процесс ведения не только бухгалтерского учета, но и налогообложения по доходам от операций с ценными бумагами. Следовательно, информационную основу аудита ценных бумаг можно представить следующим образом:

- документы, регламентирующие учет ценных бумаг,
- финансовая отчетность,
- приказ об учетной политике организации,
- регистры аналитического и синтетического учета ценных бумаг,
- первичные документы для отражения ценных бумаг.

Кроме того, при проверке операций с ценными бумагами аудитор может ознакомиться с:



- регламентом установления дохода от операций с ценными бумагами как дохода от нормальной работы организации (профессиональных участников рынка ценных бумаг) или операционного дохода,
- используемым рабочим планом счетов, в котором отражаются ценные бумаги,
- формой и списком регистров бухгалтерского учета, которые применяются в организации,
- документооборотом первичных документов и его графиком, связанными с учетом операций по ценным бумагам,
- перечнем должностных лиц, которые имеют право подписи в документации по операциям с ценными бумагами,
- типами и формами первичных документов по учету операций с ценными бумагами, которые разработаны и утверждены организацией [16].

Следует отметить, что в тех организациях, где применяется единая журнально-ордерная форма учета, есть в наличии специальные журналы-ордера. Данные журналы необходимы не только для отображения всех операций с ценными бумагами, они также служат своего рода накопителем информации, которая находится в первичных документах по бухгалтерскому учету. Используемый в организации список регистров обязательно должен быть утвержден в соответствующем приказе об учетной политике.

Таким образом, аудит ценных бумаг представляет собой достаточно сложную процедуру. Особенность аудита ценных бумаг в организации связана с огромным объемом нормативно-правовых актов, которые регламентируют и упорядочивают ведение бухгалтерского учета по операциям с ценными бумагами.

Ниже представлены основные направления аудита операций с ценными бумагами, характеризующие главную особенность данного аудита.

1. Проверяющему необходимо изучить в уставе акционерного общества и протоколе учредительного собрания следующие элементы:

- разновидность акционерного общества,
- объем, состав, тип и номинальную стоимость ценных бумаг (размещенных, дополнительных и объявленных),
- требования и регламент конвертации ценных бумаг, их выпуска и размещения,
- компетенции совета директоров,
- способ управления процентами по облигациям и дивидендами по акциям,
- условия процедуры оплаты ценных бумаг организации,
- компетенции держателей различных категорий ценных бумаг, их права.

После этих действий, аудитору необходимо акцентировать внимание на соответствие определенных распоряжений в документах с практикой их применения в организации – акционерном обществе.

2. На следующем этапе при проверке выплат учредителям и акционерам, необходимо проявить интерес к следующим элементам:

- соответствие уплаты уставного капитала в определенный срок,
- соблюдение целостности и своевременности оплат по ценным бумагам,
- правомерность и основательность оценки оплат по ценным бумагам,
- корректность при оформлении документации (актов приемки имущества, квитанций, взносов в уставной капитал),
- обоснованность исчислений при ликвидации акционерного общества или ее реорганизации,
- достоверность и обстоятельность расчетов с учредителями в бухгалтерском учете.

3. В направлении аудита оценки ценных бумаг необходимо изучить такие позиции как:

- стоимость, по которой обращаются ценные бумаги,
- отображение в бухгалтерском учете разницы между номинальной и рыночной стоимостью ценных бумаг,
- определение оценки акции при выкупе по запросу держателей акций,
- осуществление переоценки балансовой стоимости ценных бумаг,
- список лиц, осуществляющих оценку ценных бумаг.

4. При аудите движения ценных бумаг, проверяющему необходимо проверить:

- правильность регистрации движения ценных бумаг,
- исполнение сроков и правильность ведения записей в перечне акционеров,
- заполнение книги регистрации выписок, выданных акционерам,
- выполнение регламента по расчетам движения ценных бумаг.

5. На следующем этапе при аудите ценных бумаг обязательно проверяются начисления и выплаты дивидендов и процентов по акциям и облигациям соответственно:

- процесс выплаты дивидендов и процентов по акциям и облигациям и исполнение фактического исполнения данного процесса по утвержденному в документации порядку,
- сроки и порядок выплат дивидендов держателям определенных категорий и видов ценных бумаг,
- продолжительность выплат процентов по типам облигаций,
- адекватность размера дивиденда по утвержденной величине (% от номинальной стоимости или твердая денежная сумма),
- список основных и дополнительных источников выплат дивидендов,
- правомерность решения о выплате промежуточных и годовых дивидендов определенным типам акций,

- объективность и законность, как начислений, так и выплат дивидендов, а также % по конвертируемым ценным бумагам,

- правильность начисления и корректность выплаты дивидендов и процентов.

6. При проверке исчисления налогов по операциям с ценными бумагами, аудитор обязан рассмотреть следующие элементы:

- исполнение предписаний законодательства,

- точность начисления налогооблагаемой базы,

- корректность использования по операциям с ценными бумагами ставки налога,

- точность вычислений налога,

- исполнение по срокам уплаты налога,

- рассмотрение действий, которые могут повлечь за собой уклонение от уплаты налога,

- корректность оформления справки об уплате налога,

- точность установления источника уплаты налога.

7. Следующее направление представляет собой особенно сложный вид аудита - проверка конвертации ценных бумаг, при которой проверяющему необходимо акцентировать внимание следующие моменты:

- существование положения о процедуре и требований конвертации ценных бумаг, утвержденного руководством организации,

- выполнение на практике требований положения, процедуры и предписаний по конвертации,

- ведение учета изменений при конвертации стоимости ценных бумаг,

- регистрация доплат и отображение в стоимости конвертируемых ценных бумаг выплат разницы,

- правильность формирования цены размещения ценных бумаг, конвертируемых в акции,

– регистрация в учете абсолютно всех операций с конвертацией.

8. В случае проверки наследования и дарения ценных бумаг стоит обратить внимание на:

– факт наличия таких документов как, договор дарения или завещания,

– правомерность дарения или наследования,

– исполнение по срокам вступления в свои права наследников,

– законность решения собрания акционеров или совета директоров,

– регистрацию передачи права собственности наследникам или получателям даров в учете в соответствии с изменениями в реестре.

9. При аудите купли-продажи ценных бумаг проверка производится по:

– факту наличия договора купли-продажи,

– законности заключения договора купли-продажи,

– отображения цены в договоре, а также ее состоятельность.

10. Во время проверки хранения ценных бумаг, аудитор обращает внимание на:

– формирование и ведение учета ценных бумаг, находящихся на хранении,

– процесс текущего хранения ценных бумаг,

– обоснованность факта хранения ценных бумаг.

11. При аудите трастовых и залоговых операций, необходимо проверить соблюдение при содержании траста и залога ценных бумаг в соответствии с действующим законодательством, в частности с Гражданским кодексом РФ [35].

Следует отметить методы, используемые в аудите операций с ценными бумагами:

– аналитический,

– статистический,

– нормативный,

- экспертный,
- фактическая проверка.

Аналитический метод включает анализ операций с ценными бумагами, их отражение в отчетности. Статистический метод построен на основе факторного анализа с использованием индексного метода выборок, группировок и сравнений. Нормативный метод подразумевает использование нормативных значений фондовых индексов, действующих стандартов эффективности отдельных операций с ценными бумагами. Экспертный метод используется, когда сложно вести учет операций с ценными бумагами (в течение года требуется специальная экспертиза для определения фактического состава этих операций). При фактической проверке проверяющий должен убедиться в наличии ценных бумаг, сообщить о движении ценных бумаг, составить финансовую отчетность по операциям с ценными бумагами, совершить официальные запросы на подтверждение фактора определенных операций, провести собеседования с владельцами ценных бумаг [35].

Таким образом, аудит ценных бумаг является достаточно сложной процедурой, поскольку особенность этого аудита заключается в том, что он связан с большим количеством правовых актов, регулирующих рынок ценных бумаг. При таком типе аудита в первую очередь проверяется законность сделки и правильность ее исполнения.

## 2 Практические основы изучения бухгалтерского учета на примере ПАО «Ростелеком»

### 2.1 Техничко – экономическая характеристика ПАО «Ростелеком»

ПАО «Ростелеком» является крупнейшим в России интегрированным провайдером цифровых услуг, который присутствует во всех сегментах рынка и охватывает миллионы домохозяйств, частных и государственных организаций.

Компания занимает лидирующие позиции на российском рынке услуг широкополосного доступа и платного телевидения. Количество абонентов широкополосного доступа превышает 13,4 млн, а платного ТВ более 10,8 млн пользователей, из которых более 6 миллионов человек используют «Интерактивное телевидение».

За 2019 год:

- а) объем продаж группы составил 145,6 млрд. руб.,
- б) OIBDA достигла 46,2 млрд. руб. (31,7% продаж),
- в) чистая прибыль - 6,0 млрд. руб.

Отчетность компании представлена в приложении А.

Анализ состава и размещения активов представлен в таблице 2.

Таблица 2 – Состав имущества предприятия, тыс. рублей

| Актив                                      | 2017      | 2018      | 2019      | Абсолютное изменение |          |
|--|-----------|-----------|-----------|----------------------|----------|
|  |           |           |           | 2018                 | 2019     |
| 1 Внеоборотные активы, в том числе:        | 500299846 | 519927063 | 554920613 | 19627217             | 34993550 |
| Нематериальные активы                      | 2844349   | 2683571   | 2723986   | -40415               | 160778   |
| Результаты исследований и разработок       | 848582    | 272213    | 158680    | -576369              | -113533  |
| Основные средства                          | 320311470 | 339087786 | 362936140 | 9776316              | 23848354 |
| Доходные вложения и материальные ценности  | 1237789   | 1700154   | 1448117   | 462365               | -252037  |
| Финансовые вложения                        | 143059993 | 142762150 | 143082758 | -297843              | 320608   |
| Прочие внеоборотные активы                 | 31997663  | 33421189  | 44570932  | 1423526              | 11149743 |
| 2 Оборотные (текущие) активы, в том числе: | 68574703  | 82758393  | 108128198 | 14183844             | 25369805 |
| Запасы                                     | 5995857   | 7131701   | 7826546   | 1135844              | 694845   |
| НДС  | 2180922   | 2159335   | 4274139   | -21587               | 2114804  |

## Продолжение таблицы 2

|                                   |           |           |           |          |          |
|-----------------------------------|-----------|-----------|-----------|----------|----------|
| Дебиторская задолженность         | 51696338  | 57659044  | 51632768  | 5962706  | -6026276 |
| Краткосрочные финансовые вложения | 4223439   | 3514946   | 21777798  | -708493  | 18262852 |
| Денежные средства                 | 3765630   | 11328718  | 21067465  | 7563088  | 9738747  |
| Прочие оборотные активы           | 712517    | 964649    | 1549482   | 252132   | 584833   |
| Баланс                            | 568874549 | 602685456 | 663048811 | 33810907 | 60363355 |

Как видно из таблицы, общая стоимость имущества в отчетном периоде составила 663048811 тыс. руб.

В активах организации оборотные активы составляют почти пятую часть (16,31%) от долгосрочных активов (83,69%) (Рисунок 4).

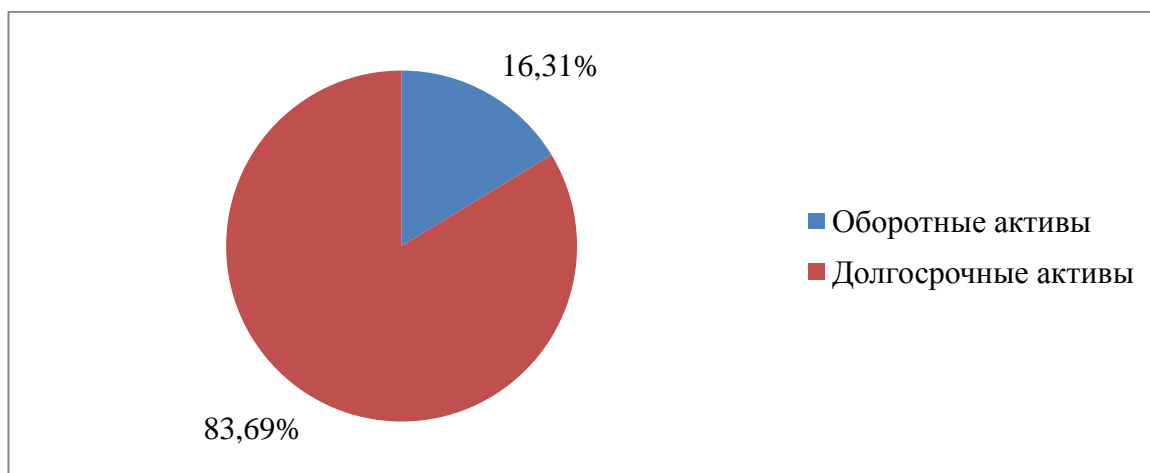


Рисунок 4 – Соотношение оборотных и долгосрочных активов ПАО «Ростелеком»

Таким образом, наибольшая часть структуры совокупных активов связана с долгосрочными активами, что способствует замедлению оборачиваемости средств компании, т.е. в компании действует консервативная политика управления активами. Структура считается оптимальной для производственной компании, т.к. акции составляют большую часть - 65%; 30% - претензии, 5% - денежные средства (Рисунок 5).



Рисунок 5 – Оптимальная структура капитала производственной компании  
Структура имущества предприятия представлена в таблице 3.



Таблица 3 – Структура имущества предприятия, %

| Актив                                       | 2017  | 2018  | 2019  | Абсолютное изменение |        |
|---|-------|-------|-------|----------------------|--------|
|   |       |       |       | 2018                 | 2019   |
| 1. Внеоборотные активы, в том числе:        | 87.95 | 86.27 | 83.69 | -1.68                | -2.58  |
| Нематериальные активы                       | 0.57  | 0.52  | 0.49  | -0.05                | -0.03  |
| Результаты исследований и разработок        | 0.17  | 0.05  | 0.03  | -0.12                | -0.02  |
| Основные средства                           | 64.02 | 65.22 | 65.4  | 1.2                  | 0.18   |
| Доходные вложения и материальные ценности   | 0.25  | 0.33  | 0.26  | 0.08                 | -0.07  |
| Финансовые вложения                         | 28.59 | 27.46 | 25.78 | -1.13                | -.68   |
| Прочие внеоборотные активы                  | 6.4   | 6.43  | 8.03  | 0.03                 | 1.6    |
| 2. Оборотные (текущие) активы, в том числе: | 12.05 | 13.73 | 16.31 | 1.68                 | 2.58   |
| Запасы                                      | 8.74  | 8.62  | 7.24  | -0.12                | 2.74   |
| НДС   | 3.18  | 2.61  | 3.95  | -0.57                | 1.34   |
| Дебиторская задолженность                   | 75.39 | 69.67 | 47.75 | -5.72                | -21.92 |
| Краткосрочные финансовые вложения           | 6.16  | 4.25  | 20.14 | -1.91                | 15.89  |
| Денежные средства                           | 5.49  | 13.69 | 19.48 | 8.2                  | 5.79   |
| Прочие оборотные активы                     | 1.04  | 1.17  | 1.43  | 0.13                 | 0.26   |
| Баланс                                      | 100   | 100   | 100   |                      |        |

Внеоборотные активы составляли 65,4% от общей структуры активов в отчетном году, из этого следует, что компания имеет высокую структуру активов, что свидетельствует на значительные накладные расходы и высокую чувствительность к изменениям в продажах. Ситуацию, в которой большинство долгосрочных активов состоят из основных средств (65,4%) и других долгосрочных активов (8,03%) можно рассматривать как ориентир для создания необходимых условий основной деятельности компании.

Оборотные активы компании в основном состоят из дебиторской задолженности и финансовых вложений на сумму 73410566 тыс. руб.

Следует обратить внимание на уменьшение долгосрочных активов в общей структуре баланса (-2,58%), что может свидетельствовать об ускорении оборачиваемости краткосрочных активов.

Стоимость основных средств за отчетный период увеличилась на 0.18%.

По мере того, как увеличивается владение компанией, можно говорить об увеличении платежеспособности.

За отчетный период оборотный капитал увеличился на 25369805 тыс. руб. или 2,58%. Это связано с темпами роста мобильных активов, выше средних по сравнению с темпами роста всех активов. В основном, это произошло из-за увеличения стоимости финансовых вложений и денежных средств.

В анализируемом периоде объем дебиторской задолженности уменьшился на 6026276 тыс. руб. Это положительное изменение может указывать на улучшение ситуации при оплате продуктов компании и выборе соответствующей политики продаж.

Сумма денежных средств увеличилась на 9738747 тыс. руб. или на 5,79%. В то же время их доля в совокупных активах выросла на 5,79%.

В оборотных активах организации стоимость краткосрочных финансовых вложений и денежных средств на конец года увеличивается.

Анализ активов показывает увеличение стоимости долгосрочных активов на 34993550 тыс. руб. Это произошло в основном за счет увеличения стоимости основных средств и прочих внеоборотных активов на 34998097 тыс. руб.

Политику управления активами можно отнести к консервативному типу, потому что доля оборотных средств в активах занимает менее 30%.

ПАО «Ростелеком» является бесспорным лидером в сфере телекоммуникационных услуг для российских правительственных и корпоративных пользователей на всех уровнях.

Компания является признанным технологическим лидером в области инновационных решений, электронного правительства, облачных вычислений, здравоохранения, образования, безопасности, жилищно-коммунального хозяйства.

Основными направлениями деятельности ПАО «Ростелеком» являются:

— предоставление междугородних и международных электрических услуг (связь, передача информации в междугородних и внутризоновых сетях связи,

— аренда линий передачи, линейных, групповых и сетевых трактов, аудиочастотных каналов, каналов и аудиотелевизионных каналов, каналов передачи данных, организация новых международных и междугородних каналов связи) [42].

Можно сказать, что компания является монополистом в своей отрасли. Эта крупнейшая телекоммуникационная компания в России может претендовать на звание одной из ведущих телекоммуникационных компаний.

ПАО «Ростелеком» организован по принципу территориального деления филиалов (основной центр управления междугородной связью, 17 региональных и 7 функциональных филиалов) (Рисунок 6).

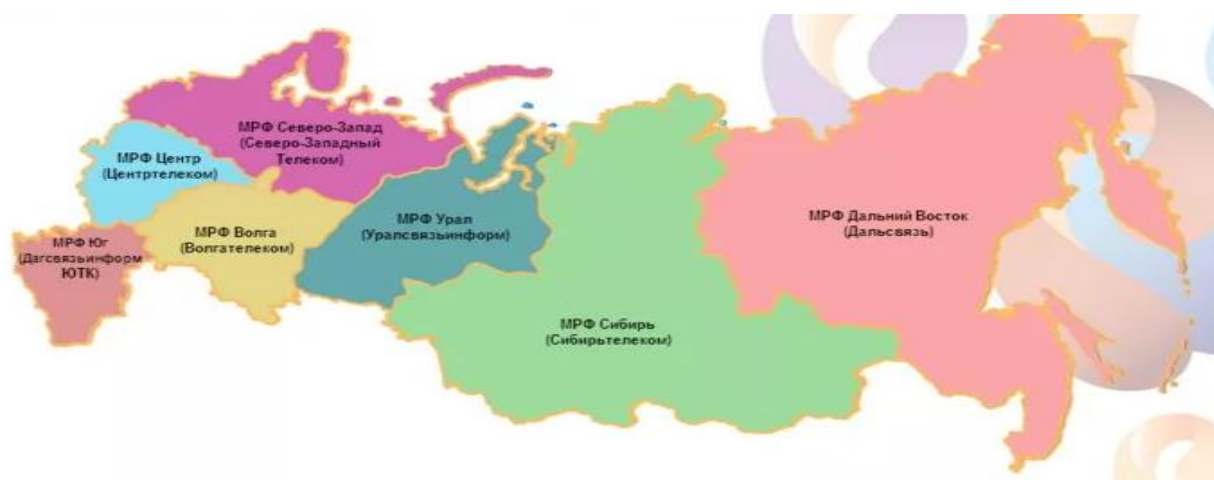


Рисунок 6 – Территориальное разделение ПАО «Ростелеком»

Региональные офисы, территориальные центры междугородной связи и телевидения (ТЦМС) - это основа ПАО «Ростелеком». Здесь функционирует сеть ПАО «Ростелеком» по всей России, региональные сети связи подключены к магистральной сети компании и заключены соглашения с региональными операторами связи.

Макрорегиональное представительство ПАО «Ростелеком» в Сибири было создано на базе ОАО «Сибирьтелеком», которое прошло процесс

реорганизации совместно с другими межрегиональными компаниями связи, такими как ОАО «Связьинвест» и ОАО «Дагсвязьинформ».

Стоит отметить, что после макрорегиона «Дальний Восток», вторым по своим размерам является макрорегиональный филиал «Сибирь». Территориальная протяженность филиала соответствует границам Сибирского федерального округа, размеры площади которого равны 5,1 млн. кв. км или части равной в 30% от всей территории Российской Федерации [42].

В состав Сибирского федерального округа входят 12 субъектов Российской Федерации, где размещаются 19,2 млн. человек или 13,5% населения всей страны. Общая протяженность междугородных и внутризоновых линий связи в Сибири составляет почти 33 700 км, из которых около 23 000 км - внутризоновые ВОЛС. Доля компании на рынке телекоммуникационных услуг составляет более 20%. Доля на рынке фиксированной сети составляет 84%, на рынке доступа в Интернет и передачи данных - 33%.

Макрорегиональный филиал «Сибирь» включает в себя 8 региональных филиалов: Алтайский, Бурятский, Иркутский, Кемеровский, Красноярский, Новосибирский, Омский и Томский филиалы.

Макрорегион призван способствовать развитию научного, делового, творческого и личностного потенциала Сибири и предлагать жителям региона телекоммуникации для бизнеса, образования и отдыха.

В компании «Ростелеком» создана эффективно функционирующая корпоративная структура управления, которая основывается как на законодательстве Российской Федерации, так и на правилах Московской биржи. Кроме этого, компания включает в свою управленческую деятельность современный опыт передовых практик, тем самым не прекращая улучшать и развивать структуру корпоративного управления, а также гарантируя исполнение всех прав не только акционеров, но и других заинтересованных лиц.

Согласно Уставу компании «Ростелеком» управленческую деятельность реализуют определенные лица (Рисунок 7).

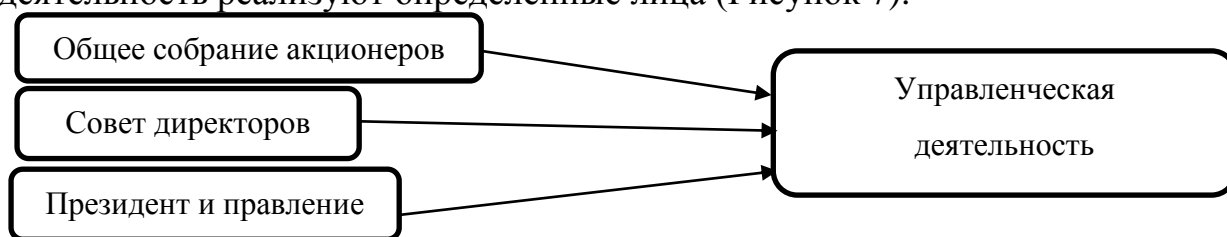


Рисунок 7 – Ответственные за управленческую деятельность в ПАО «Ростелеком»

При этом совет директоров зависит от общего собрания акционеров, так как избирается им для стратегического управления компанией. В свою очередь, от совета директоров зависят президент и правление, так как именно их назначает совет для оперативного, то есть повседневного руководства компанией [42].



Рисунок 8 – Структура корпоративного управления ПАО «Ростелеком»

Для лучшего понимания структуры корпоративного управления ПАО «Ростелеком», представленной на рисунке 8, следует отметить сущность организационной структуры.



Рисунок 9 – Организационная структура компании ПАО «Ростелеком»

Организационная структура объединяет все отделы, входящие в состав организации и отображает их взаимодействие друг с другом. Благодаря этой взаимосвязи, с одной стороны, происходит распределение и координация управленческих задач, а с другой стороны, устанавливается не только ответственность работников, но и компетенции руководящего состава.

При создании организационной структуры необходимо учитывать два важных нюанса. Во-первых, формирование организационной структуры должно происходить согласно установленным целям и задачам организации.

Во-вторых, выстраивание структуры необходимо производить с учетом экономии финансовых, человеческих и других ресурсов, при этом гарантируя эффективность и развитие организации. Таким образом, учитывая эти элементы, организационная структура объединяет стратегическую и тактическую политику организации.

Исходя из информации, представленной на рисунке 9 можно сделать вывод, что президент компании ПАО «Ростелеком» занимает главенствующую должность над правлением и как следствие именно на нем лежат обязательства по управлению всей организацией. Как видно из организационной структуры в подчинении президента компании как основного линейного управленца располагаются функциональные подразделения. Данные подразделения обязаны принимать решения касательно деятельности компании непосредственно через своего главного руководителя, или через соответствующих руководителей служб-исполнителей в пределах своих полномочий. Таким образом, структура сочетает в себе внешнюю стратегическую эффективность и внутреннюю эффективность с прибылью.

Таким образом, технико-экономическая характеристика ПАО «Ростелеком» показывает, что Компания является лидером на рынке цифровых услуг, как широкополосного доступа, так и платного телевидения. Общая стоимость имущества в 2019 году составила 663048811 тыс. руб. Наибольшая часть структуры совокупных активов связана с долгосрочными активами. Структура управления активами считается оптимальной для производственной компании, т.к. акции составляют более 60%. Внеоборотные активы составляли 65,4% от общей структуры активов в отчетном году. Стоимость основных средств за отчетный период увеличилась на 0.18%. По мере того, как увеличивается владение компанией, увеличивается ее платежеспособность. За 2019 год оборотный капитал увеличился на 25369805 тыс. руб. или 2,58%. Уменьшающаяся дебиторская задолженность указывает на улучшение ситуации при оплате продуктов

компании и выборе соответствующей политики продаж. Основными направлениями деятельности ПАО «Ростелеком» являются: предоставление междугородних и международных электрических услуг, аренда линий передачи, линейных, групповых и сетевых трактов, аудиочастотных каналов, каналов и аудиотелевизионных каналов, каналов передачи данных, организация новых международных и междугородних каналов связи). ПАО «Ростелеком» организован по принципу территориального деления филиалов. В Компании создана эффективно функционирующая корпоративная структура управления, которая основывается на законодательстве Российской Федерации. Компания не прекращает улучшать и развивать структуру корпоративного управления. Организационная структура объединяет стратегическую и тактическую политику организации. Главой компании является президент компании ПАО «Ростелеком». Ему подчиняются функциональные подразделения. Такая структура сочетает в себе внешнюю стратегическую эффективность и внутреннюю эффективность с прибылью.

## **2.2 Бухгалтерский учет ценных бумаг на ПАО «Ростелеком»**

В структуре бухгалтерского учета, согласно принятым нормам в Федеральном законе «О бухгалтерском учете», регистрируются, только подтвержденные официальной документацией, операции хозяйственной деятельности [24]. Помимо этого, важным элементом служит фактическое оформление всех реквизитов и обязательных требований касательно документации об операциях. Таким образом, ввиду определенных особенностей ценных бумаг, они могут быть оформлены как на специальном бланке, то есть, составлены в бумажной форме, так и быть бездокументарными, то есть не иметь физической формы документа. Во втором случае, подтверждение определенных прав, указанных в ценной



бумаге, происходит с помощью выписки из реестра владельцев ценных бумаг.

Стоит отметить, что регистрация экономического субъекта ценных бумаг в структуре бухгалтерского учета соотносится с видом ценной бумаги. Так, например, активы при расчете взамен оплаты по договору выражены в виде векселей, которые выдал векселедатель или держатель этих векселей. При этом, данные средства фиксируются на субсчете 62 «Долг по полученному собственному векселю покупателя» обособленно от других записей [32].

Те векселя, которые представлены в виде дебиторской задолженности, фиксируются в случаях, перечисленных ниже:

а) если вексель напрямую выдан векселедателем,

б) если вексель предоставлен держателем векселя, при условии, что по векселю не предусмотрены выплата дополнительного дохода (к примеру, когда его величина обязательств больше его номинала либо вексель является беспроцентным).

На счете 81 «Собственные акции (доли)» регистрируются соответствующие названию счета собственные акции, которые были куплены у акционеров. Также существуют определенные условия, при которых данная покупка может осуществляться:

а) если акции в акционерных обществах были предварительно выпущены в нем,

б) если акции являлись долей участников в других экономических субъектах.

Кроме этого необходимо отметить определенные факторы отображения указанной выше операции:

– реорганизация компании,

– недопущение, что бы компания была приобретена другими экономическими субъектами,

- повышение показателей доходности акций,
- стремление к предоставлению гарантии самых выгодных условий при обращении собственных акций.

Также на балансе организации могут находиться продолжительный период времени эти купленные акции. Помимо этого, имеется возможность вновь выпустить их в обращение или полностью аннулировать.

Все остальные ценные бумаги, представленные в виде финансовых вложений необходимо фиксировать на счете 58 «Финансовые вложения» в соответствии с требованиями, указанными для их ведения в Приказе Минфина РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02».

Таким образом, согласно критериям, перечисленным в Положении учета ценных бумаг, регистрация операций с данными ценными бумагами происходит отдельно от фиксации операций с другими видами активов и подобных ценностей. При регистрации подобных операций обязательно необходимо указать:

- наименование эмитента,
- тип ценной бумаги,
- срок погашения обязательств и др.

Регистрация ценной бумаги на балансе экономического субъекта происходит в зависимости от стоимости ее покупки, не исключая такие расходы как:

- а) платежи за предоставление услуг посредников и консультантов,
- б) оплата самой ценной бумаги,
- в) плата за сборы и пошлины, по которым не осуществить возврат,
- г) иные расходы.

Стоит учитывать тот факт, что покупать ценные бумаги возможно и по стоимости ниже номинальной. Если такой вариант предусматривается, то в учетной политике экономического субъекта необходимо отражать их учет с

подведением к номинальной стоимости – балансовой, через фиксирование прочего дохода. Либо не совершать такой операции вовсе.

У инвестора на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в виде прочего дохода регистрируется доход по ценным бумагам, которые зафиксированы в качестве финансового вложения в бухгалтерском учете ценных бумаг [33].

Приведем пример, компания ПАО «Ростелеком» выкупила 20 облигаций по номиналу в 1000 руб., за цену равную 900 руб. за одну ценную бумагу в виде облигации на двухлетний срок обращения. При этом 30 процентов годовых от номинальной стоимости, которые выплачиваются один раз в полугодие, составляет ставка по облигации. Следовательно, за каждые шесть месяцев происходит начисление процентов на сумму равную 3000 руб. (1000 руб. x 15%: 100% x 20 облигаций): (Дт 76 Кт 91 -3000 руб. Разница между номинальной и первоначальной стоимостью облигаций составляет 2000 руб. [(1000 руб. — 900 руб.) 20 облигаций]. Каждое полугодие на финансовые результаты, то есть прочие доходы, будет отнесено 500 руб. (2000 руб.: 4 полугодия) Дт 58, Кт 91 - 500 руб. Результаты расчетов приведены в таблице 4.

Таблица 4 – Результаты расчетов

| Период          | Начисленные проценты за период | Списанная часть разницы между номинальной и первоначальной стоимостью | Учетная стоимость на конец периода | Доход за период |
|-----------------|--------------------------------|---|------------------------------------|-----------------|
| 1 – е полугодие | 3000                           | 500   | 18 500                             | 3500            |
| 2 – е полугодие | 3000                           | 500   | 19 000                             | 3500            |
| 3 – е полугодие | 3000                           | 500   | 19 500                             | 3500            |
| 4 – е полугодие | 3000 12                        | 500   | 20 000                             | 3500 14         |
| Итого           | 0                              | 2000  |                                    | 0               |

Например, компания ПАО «Ростелеком» приобрела акции банка по цене 1500 рублей, хотя номинальная стоимость акций составляла 1000 рублей. Единственным обязательством является выплата эмитенту. Кроме того, установлен предельный период обращения облигаций равный двум годам. Доход по облигациям выплачивался компании каждые полгода по тарифу 40% годовых. Ниже зафиксируем все операции, соответствующие представленной ситуации в таблице 5.

Таблица 5 – Операции с ценными бумагами

| № п/п | Производимые операции                            | Дебет | Кредит | Сумма операции |
|-------|--|-------|--------|----------------|
| 1     | Оплата стоимости облигаций эмитенту              | 76    | 51     | 1500           |
| 2     | Фиксирование балансовой стоимости облигаций      | 58.1  | 76     | 1500           |
| 3     | Начисление дивидендов по облигациям              | 76    | 91     | 300            |
| 4     | Выплата дивидендов по облигациям                 | 51    | 76     | 300            |
| 5     | Учет доли, на которую уменьшилась цена облигаций | 91    | 58     |                |

Далее рассмотрим продажу ценных бумаг на примере, где ПАО «Ростелеком» купили акции ООО «Магнат», общая стоимость которых составила 137 000 руб.

По состоянию на 31.12.2018 года котировки акций составляли 124 000 руб. В апреле 2019 ПАО «Ростелеком» продает акции ООО «Ирида» по цене 148 000 руб. В таблице бпоказано, как данные операции были отражены в учете ПАО «Ростелеком».

Таблица 6 – Операции при продаже ценных бумаг

| Дт      | Кт      | Производимые операции  | Сумма        | Документ                             |
|---------|---------|--|--------------|--------------------------------------|
| 58.01.1 | 76      | Учет стоимости акции по договору с ООО «Магнат»  | 137 000 руб. | Договор купли-продажи с ООО «Магнат» |
| 76      | 51      | Выплата стоимости акций в пользу ООО «Магнат»  | 137 000 руб. | Платежное поручение                  |
| 91      | 59      | Формирование резерва (разница между рыночной и учетной стоимостью акций) 137 000 руб. - 124 000 руб. | 13 000 руб.  | Отчет о рыночных котировках акций    |
| 91      | 58.01.1 | Фиксирование балансовой стоимости акций, реализуемых ООО «Ирида»                                     | 137 000 руб. | Договор купли-продажи с ООО «Ирида»  |
| 62      | 91      | Фиксирование стоимости реализуемых акций в соответствии с договором                                  | 148 000 руб. | Договор купли-продажи с ООО «Ирида»  |
| 59      | 91      | Учет увеличения стоимости акций за счет ранее сформированного резерва                                | 13 000 руб.  | Отчет о рыночных котировках акций    |
| 51      | 62      | Выплата средств от ООО «Ирида» за реализованные акции  | 148 000 руб. | Банковская выписка                   |
| 91      | 99      | Фиксирование прибыли от продажи акции (148 000 руб. + 13 000 руб. — 137 000 руб.)                    | 24 000 руб.  | Договор купли-продажи с ООО «Ирида»  |

Из представленного выше примера видно не большое количество проводок, но следует отметить, что в преобладающем большинстве проводки могут быть в пределах 18-20 штук. Причем производимые в примере операции совершают не только с акциями, а также и с другими разновидностями ценных бумаг, но с первыми, конечно, чаще всего. Еще один важный нюанс, что фиксирование операций с ценными бумагами в бухгалтерском учете необходимо совершать по их балансовой стоимости.

При этом внимательно нужно рассчитывать кредит, дебет и общие суммы операций. Учитывая, например, то, что сформированные резервы в случае девальвации финансовых средств, фиксируются в бухгалтерском балансе не по своей балансовой стоимости, а за вычетом средств, которые были сформированы ранее, чем резерв. Следует отметить, что это является

исключением из правил ведения бухгалтерского учета, так как все остальные ценные бумаги фиксируются в бухгалтерском балансе равной первоначальной стоимости.

Согласно ст. 29 Федерального закона от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» только после переоформления прав собственности, ценные бумаги принимаются к учету инвестирующей организации. После данной процедуры ценные бумаги необходимо зафиксировать на счете 58 «Финансовые вложения» в зависимости от вида квитанции по первоначальной стоимости, рассчитанной в соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» и Приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету», в зависимости от вида квитанции. Сумма, которую заплатили продавцу ценных бумаг, и стоимость их приобретения, то есть денежная суммой абсолютно всех расходов для инвестора является оплатой начальной стоимости при покупке ценных бумаг [26].

В кредите на счете 58 «Финансовые вложения» фиксируются продажи ценных бумаг не только по их выкупу, но и по другим причинам. На счет 91 «Прочие доходы и расходы» исчисляются доходы и расходы при обесценении ценных бумаг в виде прочих доходов. При продаже ценных бумаг, их стоимость основывается в зависимости от типа.

В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» и Приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету», продажа ценных бумаг и других финансовых активов, которые являются основой текущей рыночной стоимости, фиксируется на самой последней оценке.

В учетной политике организации регламентированы способы по определению стоимости, когда ценные бумаги и другие финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определена, имеют возможность продаваться [34]:

- а) по методу FIFO, то есть за счет изначальной покупки финансовых вложений,
- б) по изначальной стоимости каждой единицы,
- в) по средней стоимости приобретения.

Перечисленные методы оценки могут быть применимы в отчетном году для каждого типа ценных бумаг и других финансовых активов.

Метод FIFO применяется, когда финансовые вложения, списываются сначала по первоначальной стоимости первого дохода (первая ставка), затем по первоначальной стоимости второго дохода (вторая ставка) и до тех пор, пока не будет получено полное распоряжение за месяц, независимо от того, какие из них были получены в момент приобретения.

Второй метод ЛИФО применим к депозитам в уставном или складочном капитале других организаций, предоставленным кредитам, депозитам в кредитных организациях и претензиям, приобретенным в результате уступки права требования. Второй или третий метод обычно используется для ценных бумаг.

В третьем методе, средние начальные затраты для каждого типа финансовых вложений (ценных бумаг) рассчитываются как частное от деления начальных затрат типа на их число, которое является суммой начальных затрат и суммы портфеля ценных бумаг на начало месяца и дохода за месяц [34]. Данный метод применяет ПАО «Ростелеком».

При дебетовании счета 91 «Прочие доходы и расходы» фиксируются затраты, израсходованные на депозитные услуги. Кроме того, учет всех остальных прочих расходов, затраченных на использование ценных бумаг также должны отображаться при внесении в дебет счета 91.

При этом, сертификаты на ценные бумаги содержатся на кассе организации или в депозитарии. Есть случаи, когда формы ценных бумаг, то есть формы ценных бумаг помещаются в хранителе. Разумеется, такие ценные бумаги аналогично другим отображаются в учетных записях

владельца организации, в свою очередь сведения хранителя фиксируются на аналитическом учете компании.

Таким образом, фиксирование операций с ценными бумагами в бухгалтерском учете происходит на разных условиях соответственно у покупателя и продавца ценных бумаг. Здесь необходимо учитывать целую группу таких элементов, как вид ценной бумаги, назначение, цель ее приобретения и другое. Для достоверного отражения ценных бумаг в отчетности необходимо придерживаться принципа приоритета экономического содержания хозяйственных операций над их формой. ПАО «Ростелеком» использует метод средней цены, при котором средние начальные затраты для каждого типа финансовых вложений (ценных бумаг) рассчитываются как частное от деления начальных затрат типа на их число, которое является суммой начальных затрат и суммы портфеля ценных бумаг на начало месяца и дохода за месяц.



### **3 Аудит и пути совершенствования аудиторских проверок с ценными бумагами**

#### **3.1 Методика аудиторской проверки операций с ценными бумагами на ПАО «Ростелеком»**

Сведения об аудируемом лице:

Наименование: Публичное акционерное общество «Ростелеком».

Компания расположена по адресу 191002, Россия, г. Санкт-Петербург, ул. Достоевского, д. 15.

Запись внесена в Единый государственный реестр юридических лиц 9 сентября 2002 г. с назначением государственного регистрационного номера 1027700198767.

Сведения об аудиторе:

Наименование: ООО «Эрнст энд Янг».

Компания расположена по адресу 115035, Россия, г. Москва, Садовническая наб., д. 77, стр. 1.

Внесение записи в Единый государственный реестр юридических лиц 5 декабря 2002 г. с присвоением государственного регистрационного номера 1027739707203.

Компания ООО «Эрнст энд Янг» входит в контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций за основным регистрационным номером записи 12006020327, а также является членом Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциация «Содружество» (СРО ААС).

Цель проведения аудита: установление объективного мнения о достоверности и полноте информации о ценных бумагах, которая находит свое отражение в финансовой отчетности ПАО «Ростелеком», определение соответствия используемой в компании методики ведения бухгалтерского учета в отношении операций с ценными бумагами с утвержденными

требованиями по их ведению в нормативных документах законодательства Российской Федерации.

Таблица 10 – Задачи, решаемые в ходе аудита операций с ценными бумагами

| Задачи аудита  | Проверяемые вопросы  |
|--|--|
| А  | Б  |
| 1. Проверка порядка контроля и учета наличия ценных бумаг  | Точность отнесения финансовых активов организации к ценным бумагам<br>Правильность регистрации движения ценных бумаг<br>Обоснованность и точность оценки ценных бумаг.<br>Инвентаризация ценных бумаг<br>Соответствие состояния синтетического и аналитического учета операций с ценными бумагами показателям бухгалтерской отчетности |
| 2. Проверка фиксирования в регистрах синтетического учета и полноты операций по обращению ценных бумаг | Учет обращения ценных бумаг в синтетическом учете<br>Формирование аналитического учета ценных бумаг<br>Учет операций по формированию резерва в случае девальвации финансовых активов   |
| 3. Проверка достоверности учета доходов по ценным бумагам  | Фиксирование и учет начисленных доходов в бухгалтерском учете  |

Изучаемые документы:

- отчет о финансовых результатах по состоянию на 31 декабря 2018 г.,
- отчеты о совокупном доходе, об обращении денежных активов об вносимых изменениях в капитал компании,
- основные положения учетной политики.

Осуществляя аудит финансовых вложений, выделяют основные направления проверки, а именно:

- аудит вложений в ценные бумаги,
- аудит вложений в уставные капиталы других организаций,
- аудит вложений в совместную деятельность,
- аудит учета вложений в займы (Таблица 11).

Аудиторская проверка по учету финансовых активов будет проводиться на базе сводного общего плана компании и сводной программы

аудита. Таким образом, аудиторская программа является реестром аудиторских процедур на всех этапах аудиторских работ, состоящей на основе конкретизации общего плана аудита.

Таблица 11 – Общий план финансовых вложений ПАО «Ростелеком»

| № п/п | Планируемые виды работ                                      | Период проведения | Исполнитель                 | Примечания  |
|-------|---|-------------------|-----------------------------|---|
| 1     | 2   | 3                 | 4                           | 5   |
| 1     | Аудит вложений в ценные бумаги                              | 12.12-15.12       | Шмидт Е.Н.,<br>Крылова М.А. |   |
| 2     | Аудит вложений в уставные капиталы других организаций       | 16.12-17.12       | Шмидт Е.Н.,<br>Крылова М.А. | В соответствии с внутренним нормативным актом – сводный общий план аудита экономического субъекта |
| 3     | Аудит вложений в совместную деятельность                    | 18.12-20.12       | Шмидт Е.Н.,<br>Крылова М.А. |   |
| 4     | Аудит вложений в займы, предоставленные другим организациям | 21.12-22.12       | Шмидт Е.Н.,<br>Крылова М.А. |   |

Программа проведения аудита финансовых вложений ПАО «Ростелеком» представлена в таблице 12.

Таблица 12 – Программа аудита финансовых вложений ПАО «Ростелеком»

| № п/п | Реестр аудиторских процедур   | Период проведения | Исполнитель                 |
|-------|---|-------------------|-----------------------------|
| 1     | 2   | 3                 | 4                           |
| 1     | Проверка денежных расходов на ценные бумаги   | 12.12-15.12       | Шмидт Е.Н.,<br>Крылова М.А. |
| 1.1   | Выявление ценные бумаги, в которые направлены финансовые вложения                                       | 12.12             | Шмидт Е.Н.                  |
| 1.2   | Аудит процесса оценивания стоимости ценных бумаг  | 12.12             | Шмидт Е.Н.                  |
| 1.3   | Выявление формы получения выплат  | 13.12-14.12       | Крылова М.А.                |
| 1.4   | Установление сроков получения выплат  | 12.12-14.12       | Крылова М.А.                |
| 1.5   | Аудит исчисления доходов  | 13.12-15.12       | Шмидт Е.Н.                  |
| 1.6   | Аудит операций с ценными бумагами в бухгалтерском учете и отчетности денежных расходов на ценные бумаги | 13.12-14.12       | Крылова М.А.                |

Продолжение таблицы 12

|     |   |             |                             |
|-----|---|-------------|-----------------------------|
| 2   | Проверка денежных вложений в уставные капиталы других организаций   | 16.12-17.12 | Шмидт Е.Н.,<br>Крылова М.А. |
| 2.1 | Выявление организаций, в чьи уставные капиталы вносились вложения и установление целей данных вложений                    | 16.12-17.12 | Крылова М.А.                |
| 2.2 | Аудит форм финансовых вложений  | 16.12-17.12 | Шмидт Е.Н.                  |
| 2.3 | Учет процесса оценивания стоимости финансовых активов, которые производились в неденежной форме                           | 16.12-17.12 | Крылова М.А.                |
| 2.4 | Установить в какой форме планируется получать доход   | 16.12-17.12 | Шмидт Е.Н.                  |
| 2.5 | Выяснить в какие сроки планируется получать доход   | 16.12-17.12 | Крылова М.А.                |
| 2.6 | Проверка расчетов по доходам  | 16.12-17.12 | Крылова М.А.                |
| 2.7 | Аудит фиксирования операций в бухгалтерском учете и отчетности финансовых вложений в уставные капиталы других организаций | 16.12-17.12 | Шмидт Е.Н.                  |
| 3   | Проверка производимых вложений в общую деятельность организаций   | 18.12-20.12 | Шмидт Е.Н.,<br>Крылова М.А. |
| 3.1 | Выявление периода производимых вложений (до 12 месяцев, более 12 месяцев)   | 18.12-20.12 | Крылова М.А.                |
| 3.2 | Аналогично в п. 2.2   | 18.12-20.12 | Крылова М.А.                |
| 3.3 | Аналогично в п. 2.3   | 18.12       | Шмидт Е.Н.                  |
| 3.4 | Аналогично в п. 2.4   | 18.12-20.12 | Крылова М.А.                |
| 3.5 | Установление способа распределения доходов, полученных от вложений в общую деятельность организаций                       | 18.12-20.12 | Крылова М.А.                |
| 3.6 | Выяснить в какие сроки планируется получать доход   | 19.12       | Крылова М.А.                |
| 3.7 | Аудит процесса передачи отданного имущество при расторжении договора о совместной деятельности                            | 18.12-20.12 | Шмидт Е.Н.                  |
| 3.8 | Проверка регламента по возмещению расходов от общей деятельности  | 19.12       | Шмидт Е.Н.                  |
| 3.9 | Аудит фиксирования в отчетности финансовых вложений в совместную деятельность и бухгалтерском учете                       | 20.12       | Крылова М.А.                |
| 4   | Аудит вложений в займы, предоставленные другим организациям   | 21.12-22.12 | Шмидт Е.Н.,<br>Крылова М.А. |
| 4.1 | Установление формы, в которой производились выдачи займов   | 21.12-22.12 | Шмидт Е.Н.                  |
| 4.2 | Выявление корректности оценки стоимости займов, выданных в неденежной форме   | 21.12-22.12 | Шмидт Е.Н.                  |
| 4.3 | Установить, в какой форме планируется получать доход  | 21.12-22.12 | Крылова М.А.                |
| 4.4 | Проверка отражения в учете и отчетности финансовых вложений в займы   | 21.12-22.12 | Крылова М.А.                |

Аудиторские процедуры – это основной, он не единственный, источник получения аудиторских доказательств. Данные доказательства можно получать из других ресурсов.

Аудиторские доказательства классифицируются по определённым признакам. Источниками получения могут являться внешние и внутренние носители информации. К внутренним относится информация, которая получена от аудируемого предприятия, внешним – информация от посторонних незаинтересованных лиц. Так же информация классифицируется по представлению аудитору: письменная или устная.

Таким образом, аудитором ПАО «Ростелеком» является ООО «Эрнст энд Янг», которая является членом Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциация «Содружество». Методика учета ценных бумаг, применяемая аудиторами, соответствует действующим в Российской Федерации нормативным документам. Аудит проводится с целью установления объективного мнения о достоверности и полноте информации о ценных бумагах, которая находит свое отражение в финансовой отчетности ПАО «Ростелеком». Аудит проводится в соответствии с программой аудита.

### **3.2 Современность аудиторских проверок операций с ценными бумагами и пути совершенствования аудиторских проверок с ценными бумагами**

В различных условиях ведения экономической деятельности, как в развитой рыночной экономике, так и в экономике условно-рыночной или переходного типа, доказал свою состоятельность современный аудит. Следует отметить особенность данного аудита, который представляет собой специфичную форму контроля и является важнейшей составной частью инфраструктуры рынка.

Повышение качества аудиторских проверок является одной из первостепенных задач на протяжении всего процесса формирования и развития структуры регулирования аудиторской деятельности. Причем рассматривается данная задача в контексте как законодательного, так и профессионального управления аудитом. На современном этапе совершенствования аудиторской деятельности выделяются следующие наиболее важные и обсуждаемые темы в мировой практике проведения аудита:

- оптимизация и актуализация стандартов проведения аудита на международном уровне,
- обеспечение повышения качества системы общественного надзора за проводимыми аудиторскими проверками,
- установление высокого уровня требований к процессу аудита социально значимых организаций,
- оптимизация и расширение перечня контроля над качеством работы организаций, проводящих аудиторские проверки,
- совершенствование условий, направленных на этический компонент в аудиторской деятельности.

Кроме перечисленных выше задач, существует еще один важный момент, который нельзя упускать из виду – несостоятельность методологических и методических основ по контролю качества аудиторской деятельности. Правовое регулирование аудиторской деятельности на сегодняшний день является не эффективным при использовании в практике. Так, например, как в законодательных нормативных актах, так и в научно профессиональной сфере аудита, нет развернутого и четкого перечня показателей при оценке качества аудиторской деятельности, а также отсутствуют цели, задачи и объекты контроля качества аудита.

При данных обстоятельствах, для организации и использования на практике эффективной аудиторской деятельности необходимо

совершенствовать и развивать теоретическую и методическую структуру аудита для контроля и гарантии качества аудиторской деятельности.

В ходе аудита внеоборотных активов было выявлено, что в ПАО «Ростелеком» присутствует несколько нарушений:

1) была проведена проверка учёта вложений в внеоборотные активы, из результатов проверки выяснено, что в форме счета-фактуры на услуги заказчика в рамках договора с инвестором нет расшифровки подписи руководителя организации. Налоговый орган в праве не предоставлять вычет НДС без данной расшифровки,

2) не производится инвентаризация основных средств. Инвентаризацию необходимо проводить перед составлением годовой финансовой отчётности, при ликвидации предприятия и т.д. В обязательном порядке инвентаризация должна проводиться не менее одного раза в год,

3) отсутствует свидетельство на регистрацию прав собственности при возведении объектов внеоборотных активов,

4) неполное и несвоевременное отражение всех расходов, связанных с приобретением, строительством, возведением объектов внеоборотных активов по их видам и направлениям инвестиционной деятельности,

5) нарушение графика документооборота по движению внеоборотных активов.

По результатам аудиторской проверки ПАО «Ростелеком» было сформировано мнение о том, что отчётность об учёте внеоборотных активов даёт достоверное и полное мнение о финансовом состоянии организации. Ведение бухгалтерского учёта внеоборотных активов ведётся в соответствии с нормами и методами бухгалтерского, финансового учёта.

С целью усовершенствования работы организации ПАО «Ростелеком» разработан ряд предложений и рекомендаций:

- обеспечение контроля за учётом внеоборотных активов,
- регулярное проведение инвентаризации внеоборотных активов,

— повышение квалификации рабочего персонала.

Таким образом, современный аудит – это особая организационная форма контроля, применяемая в условиях развитой рыночной экономики. Аудит ПАО «Ростелеком» показал, что в бухгалтерском учете существует ряд нарушений, а именно отсутствуют подписи руководителя, не производится инвентаризация основных средств, отсутствует свидетельство на регистрацию прав собственности при возведении объектов внеоборотных активов, имеет место неполное и несвоевременное отражение всех расходов, связанных с приобретением, строительством, возведением объектов, нарушается график документооборота по движению внеоборотных активов. С целью усовершенствования работы организации ПАО «Ростелеком» рекомендуется обеспечить контроль за учётом внеоборотных активов, регулярно проводить инвентаризации внеоборотных активов, повысить квалификации рабочего персонала.



## Заключение

Подводя итоги проведенного исследования в выпускной квалификационной работе можно совершенно точно установить, что имеется возможность оптимизации и совершенствования процедуры извлечения объективных аудиторских результатов при использовании достоверной информации в бухгалтерском учете об операциях с ценными бумагами, а именно их обращения: выпуска, использования и продажи ценных бумаг.

Для предоставления наиболее полной и достоверной информации для пользователей бухгалтерской и финансовой отчетности, организациям следует ответственно подойти к отражению операций с ценными бумагами в своей документации в соответствии с циклами обращения ценных бумаг.

Формы используемой документации для объединения всевозможных видов учетных данных, представляются в качестве методологии, разработанной для аудиторских компаний. Кроме форм представлена также отчетная документация, при проверке которой открывается возможность для установления уровня влияния нарушений, которые были обнаружены входе аудита, на финансовые результаты проверяемой организации.

Были установлены и сгруппированы неоднократные ошибки при отражении в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами, в контексте анализа практики аудиторской деятельности.

Кроме того, в проведенном исследовании систематизирована классификация ценных бумаг, взятая из основ научной литературы, по таким критериям как: экономическая сущность, вид ценной бумаги, форме выпуска, а также по уровню риска или цели выпуска в обращение и др.

На этой основе, был сформулирован вывод, что классификация ценных бумаг имеет первоочередное значение для точной и полной организации бухгалтерского учета по операциям с ценными бумагами. В связи с чем, ценные бумаги следует сгруппировать по критерию назначения на: краткосрочные ценные бумаги денежного рынка, инвестиционный рынок

ценных бумаг. Предлагаемое разделение обеспечивает точное установление вида ценных бумаг, которые пребывают в процессе обращения, а также позволяет создать такую систему учета операций с ценными бумагами на бухгалтерских счетах, которая будет достоверна и актуальна в процессе аудиторской проверки.

Были выделены наиболее важные функции, на базе проведенного экономического исследования, при определении стоимости ценных бумаг, а также их роли в организации. Данные функции представлены как: информационная, перераспределительная, мобилизирующая, регулирующая, расчетная.

Информационная функция позволяет установить устойчивые курсы ценных бумаг, например, их рост отражает нормальное состояние экономики. Перераспределительная функция свидетельствует о важном процессе при распространении между различными сферами экономики денежных масс или капитала. Для мобилизации временно свободных денежных сбережений граждан используется мобилизирующая функция. Для регулирования денежного обращения используется регулирующая функция. Расчетная функция используется, когда банки и другие организации применяют ценные бумаги как универсальный кредитно-расчетный.

Существует регулярная капитализация дохода, которая заключается в расчете капитала, генерирующего доход, на основе суммы полученного дохода и текущей процентной ставки по кредиту.

В выпускной квалификационной работе рассматривается эффективное направление применения ценных бумаг в виде передачи в доверительное управление собственных финансовых активов организации. Указанное направление имеет объективные преимущества, так, например, повышаются результаты инвестирования в ценные бумаги, вследствие того, что управляют финансовыми активами специализированные компании, в которых работают высококвалифицированные профессионалы своего дела. Кроме того, учитывая, что инвестиционная организация представляет интересы

доверительного управляющего, то значительно уменьшаются различные трудности при обработке транзакций с ценными бумагами.

Также в выпускной работе произведен анализ специфики работы и обязанностей попечителей, а также оказанное воздействие данных особенностей на фиксирование в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами.

В ходе проведенного исследования, было установлено следующее: четкая организация рабочего процесса оказывает положительное влияние на повышение качества бухгалтерского контроля, повышение уровня автоматизации бухгалтерской работы и другие процессы, возникающие при бухгалтерской деятельности в организации. Данное заключение было сделано на основе совокупности практического опыта учета операций с ценными бумагами с другими организациями, представляющие различные сферы экономического хозяйствования.

Кроме этого, в исследовании было зафиксировано, что для каждой отдельно взятой организации должен быть разработан свой график рабочего процесса, который бы учитывал особенности организации и её характеристики (размер организации, вида деятельности, административной структуры и др.). Также при изменении, каких-либо характеристик, график должен быть изменен и актуализирован под новые условия деятельности.

Выводы проведенной исследовательской деятельности отражают преимущественно общераспространенные ошибки при учете операций с ценными бумагами. Данные ошибки стоит учитывать при организации образовательной деятельности для новых сотрудников, которые впоследствии займутся аудиторской деятельностью.

В связи с этим, результаты выпускной квалификационной работы содержат научный и практический интерес, так как позволяют решить проблему правильного представления операций с ценными бумагами организациями, которые не являются профессиональными участниками рынка ценных бумаг, и качества аудита этих операций.

## Список используемых источников

1. Аветисян А.С. Практикум по основам аудита: учебное пособи. М.: Проспект, 2018. 409 с.
2. Агеева О.А. Бухгалтерский учет и анализ: учебное пособие для академического бакалавриата. Люберцы: Юрайт, 2016. 509 с.
3. Акперов И.Г. Учет, анализ и аудит операций с ценными бумагами: учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2015. 96 с.
4. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет: учебное пособие для бакалавров. М.: Проспект, 2016. 424 с.
5. Брыкова Н. В. Основы бухгалтерского учета. М.: Академия, 2019. 144 с.
6. Брыкова Н.В. Основы бухгалтерского учета, налогов и аудита: учебное пособие. М.: Академия, 2017. 368 с.
7. Бухгалтерская отчетность организации [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н. URL: <https://base.garant.ru/12116599/> (дата обращения: 27.03.2020).
8. Галкина Е.В. Бухгалтерский учет и аудит. М.: КноРус, 2018. 448 с.
9. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 30.11.1994 № 51 (ред. от 03.08.2018). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_9027/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/) (дата обращения: 21.03.2020).
10. Гуляева А.Ф. Введение в специальность "Бухгалтерский учет, анализ и аудит". М.: Флинта, 2018. 396 с.
11. Дараева Ю. А. Теория бухгалтерского учета: конспект лекций. М.: Эксмо, 2008. 158 с.
12. Дмитриева О.В. Бухгалтерский учет и анализ операций с ценными бумагами: учебное пособие. М.: Инфра-М, 2018. 576 с.

13. Ерофеева В. А. Основы бухгалтерского учета: учебное пособие. М.: Юрайт, 2019. 140 с.
14. Еленевская Е.О. Учет, анализ, аудит: учебное пособие. М.: Инфра-М, 2019. 352 с.
15. Иванова Н. В. Бухгалтерский учет. М.: Академия, 2018. 304 с.
16. Ивашкевич В. Б. Практический аудит: учебное пособие. М.: Магистр, Инфра-М, 2018. 288 с.
17. Казакова Н.Е. Аудит. Теория и практика: учебное пособие. М.: Юрайт, 2019. 400 с.
18. Каморджанова Н. А. Бухгалтерский финансовый учет. М.: Питер, 2019. 464 с.
19. Камысовская С.В. Бухгалтерский учет ценных бумаг. М.: КноРус, 2018. 352 с.
20. Корнеева Т.А. Теория бухгалтерского учета. М.: Рид Групп, 2019. 724 с.
21. Мазуренко А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие. М.: КноРус, 2017. 95 с.
22. Мельник М. В. Теория бухгалтерского учета. М.: Магистр, 2019. 384 с.
23. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 05.08.2000 № 117. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/) (дата обращения: 20.04.2020).
24. Нечаев А.С. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учебное пособие. М.: Инфра-М, 2016. 352 с.
25. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402 (ред. от 31.12.2017). URL: <https://base.garant.ru/70103036/> (дата обращения: 16.03.2020).
26. О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации [Электронный ресурс]: Приказ Минфина

России от 09.01.2019 N 2н. URL:  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_317185/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317185/) (дата обращения:  
02.04.2020).

27. О рынке ценных бумаг [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 22.04.1996 № 39 (ред. от 07.04.2020) URL:  
<https://base.garant.ru/10106464/> (дата обращения: 30.04.2020).

28. О специальных экономических мерах и принудительных мерах [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 30.12.2006 г. № 281. URL:  
<https://base.garant.ru/12151317/> (дата обращения: 29.04.2020).

29. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н (ред. от 06.04.2015). URL:  
<https://base.garant.ru/12177762/> (дата обращения: 19.03.2020).

30. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307. URL:  
<https://base.garant.ru/12164283/> (дата обращения: 08.04.2020)

31. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 07.08.2001 № 119. URL: <https://base.garant.ru/5181743/> (дата обращения: 08.04.2020).

32. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 25.02.1999 г. № 39. URL:  
<https://base.garant.ru/12114699/> (дата обращения: 29.03.2020).

33. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010). URL: <https://base.garant.ru/12121087/> (дата обращения: 23.03.2020).

34. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его

применению [Электронный ресурс]: Приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 №654. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_66752/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/) (дата обращения: 11.03.2020).

35. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н (ред. от 06.04.2015). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_40251/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40251/) (дата обращения: 07.05.2020).

36. Парушина Н.Б., Кыштымова Е.С. Аудит. Основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок: учебное пособие. М.: Инфра-М., Форум, 2018. 560 с.

37. Потравный И.Д., Петрова Е.Н., Вега А.Л., Мотосова Е.С., Жалсараева Е.И., Звягинцева Е.А. Экологический аудит. Теория и практика: учебное пособие. М.: Юнити-Дана, 2018. 584 с.

38. Садыкова Т.М. Бухгалтерский учет и анализ: учебное пособие. М.: Риор, 2017. 256 с.

39. Сигидов Ю.И. Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие. М.: Инфра-М, 2016. 223 с.

40. Сиднева В.П. Теория и методика учета, анализа и аудита: актуальные проблемы и перспективы развития. М.: Русайнс, 2014. 240 с.

41. Соколов Я.В., Терехов А.А. Очерки развития аудита. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2014. 374 с.

42. Тебекин А.В. Бухгалтерский учет и аудит. М.: КноРус, 2016. 592 с.

43. Устав Публичного акционерного общества «Ростелеком» (редакция №19). М. 2019.

44. Фролова Т.А. Аудит: конспект лекций. Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2016. 273 с.

# Приложение А

## Отчетность ПАО «Ростелеком»

### Бухгалтерский баланс

|   |   |  |                              |
|---|---|--|------------------------------|
|   |   |  | Коды                         |
| Организация   | на 31 декабря 2019 г.   | Форма по ОКУД                          | 0710001                      |
| Идентификационный номер налогоплательщика   | ПАО «Ростелеком»  | Дата (число, месяц, год)               | 31/12/2019                   |
|   |   | по ОКПО                                | 17514186                     |
|   |   | ИНН                                    | 7707049388                   |
| Вид экономической деятельности  | Деятельность в области связи на базе проводных технологий   | по ОКВЭД 2                             | 61.10                        |
| Организационно-правовая форма / форма собственности   | Публичное акционерное общество / смешанная российская собственность с долей федеральной собственности | по ОКФС/ОКФС                           | 12247/41                     |
| Единица измерения:  | тыс. руб.   | по ОКЕИ                                | 384                          |
| Адрес:  | 191002, Санкт-Петербург, ул. Достоевского, д.15   |  |                              |
| Бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту  |   | <input checked="" type="checkbox"/> ДА | <input type="checkbox"/> НЕТ |
| Наименование аудиторской организации/фамилия, имя, отчество (при наличии) индивидуального аудитора<br>ООО "Эрнет энд Янг" |   |  |                              |

|   |                           |
|---|---------------------------|
| Идентификационный номер налогоплательщика   |                           |
| аудиторской организации/индивидуального аудитора  | ИНП 7709383532            |
| Основной государственный регистрационный номер аудиторской организации/индивидуального аудитора | ОГРН/ОГРНИП 1027739707203 |

| Пояснения | АКТИВ  | Код         | На 31 декабря 2019 г. | На 31 декабря 2018 г. | На 31 декабря 2017 г. |
|-----------|--|-------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| 1         | 2  | 3           | 4                     | 5                     | 6                     |
|           | <b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>  |             |                       |                       |                       |
| 5.1.      | Нематериальные активы  | 1110        | 2 723 986             | 2 683 571             | 2 844 349             |
|           | Результаты исследований и разработок   | 1120        | 158 680               | 272 213               | 848 582               |
| 5.2.      | Основные средства  | 1150        | 362 936 140           | 339 087 786           | 320 311 470           |
|           | в том числе:   |             |                       |                       |                       |
|           | основные средства в эксплуатации   | 1151        | 323 946 725           | 308 015 015           | 291 984 462           |
|           | капитальные вложения   | 1152        | 38 989 415            | 31 072 771            | 28 327 008            |
| 5.3.      | Доходные вложения в материальные ценности  | 1160        | 1 448 117             | 1 700 154             | 1 237 789             |
| 5.4.      | Финансовые вложения  | 1170        | 143 082 758           | 142 762 150           | 143 059 993           |
|           | в том числе:   |             |                       |                       |                       |
|           | инвестиции   |             | 137 766 960           | 137 092 863           | 138 590 325           |
|           | инвестиции в дочерние общества   | 1171        | 86 341 858            | 85 397 003            | 86 506 793            |
|           | инвестиции в зависимые общества  | 1172        | 51 410 370            | 51 681 128            | 52 068 800            |
|           | инвестиции в другие организации  | 1173        | 14 732                | 14 732                | 14 732                |
|           | прочие долгосрочные финансовые вложения  | 1174        | 5 315 798             | 5 669 287             | 4 469 668             |
|           | Отложенные налоговые активы  | 1180        | -                     | -                     | -                     |
| 5.5.      | Прочие внеоборотные активы   | 1190        | 44 570 932            | 33 421 189            | 31 997 663            |
|           | в том числе:   |             |                       |                       |                       |
|           | неисключительные права на использование результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации | 1191        | 27 414 048            | 22 382 372            | 19 344 894            |
|           | дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)        | 1192        | 11 260 618            | 9 053 162             | 11 472 441            |
|           | прочее   | 1193        | 5 896 266             | 1 985 655             | 1 180 328             |
|           | <b>Итого по разделу I</b>  | <b>1100</b> | <b>554 920 613</b>    | <b>519 927 063</b>    | <b>500 299 846</b>    |



Продолжение Приложения А

Форма 0710001 с.2

| Пояснения | АКТИВ   | Код         | На 31 декабря 2019 г. | На 31 декабря 2018 г. | На 31 декабря 2017 г. |
|-----------|---|-------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| 1         | 2   | 3           | 4                     | 5                     | 6                     |
|           | <b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>   |             |                       |                       |                       |
| 5.6.      | <b>Запасы</b>   | <b>1210</b> | <b>7 826 546</b>      | <b>7 131 701</b>      | <b>5 995 857</b>      |
|           | в том числе:  |             |                       |                       |                       |
|           | сырье, материалы и другие аналогичные ценности                                  | 1211        | 2 682 116             | 2 728 180             | 1 829 054             |
|           | затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)                      | 1212        | -                     | -                     | -                     |
|           | готовая продукция и товары для перепродажи                                      | 1213        | 4 462 185             | 3 800 510             | 3 186 934             |
|           | прочие запасы и затраты   | 1214        | 13 346                | 13 347                | 13 346                |
|           | основные средства для продажи   | 1215        | 668 899               | 589 664               | 966 523               |
|           | <b>Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям</b>                | <b>1220</b> | <b>4 274 139</b>      | <b>2 159 335</b>      | <b>2 180 922</b>      |
|           | <b>Дебиторская задолженность</b>  | <b>1230</b> | <b>51 632 768</b>     | <b>57 659 044</b>     | <b>51 696 338</b>     |
|           | в том числе:  |             |                       |                       |                       |
| 5.7.      | покупатели и заказчики  | 1231        | 40 498 359            | 46 263 786            | 40 492 283            |
| 5.8.      | авансы выданные   | 1232        | 1 878 999             | 1 623 640             | 1 512 044             |
| 5.8.      | прочие дебиторы   | 1233        | 9 255 410             | 9 771 618             | 9 692 011             |
| 5.4.      | <b>Краткосрочные финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)</b> | <b>1240</b> | <b>21 777 798</b>     | <b>3 514 946</b>      | <b>4 223 439</b>      |
|           | <b>Денежные средства и денежные эквиваленты</b>                                 | <b>1250</b> | <b>21 067 465</b>     | <b>11 328 718</b>     | <b>3 765 630</b>      |
|           | в том числе:  |             |                       |                       |                       |
|           | касса   | 1251        | 23 344                | 41 202                | 11 357                |
|           | расчетные счета   | 1252        | 1 644 075             | 1 185 395             | 414 412               |
|           | валютные счета  | 1253        | 17 874                | 85 357                | 119 109               |
|           | прочие денежные средства  | 1254        | 14 331 438            | 3 648 309             | 1 871 415             |
| 5.4.      | денежные эквиваленты  | 1255        | 5 050 734             | 6 368 455             | 1 349 337             |
| 5.9.      | <b>Прочие оборотные активы</b>  | <b>1260</b> | <b>1 549 482</b>      | <b>964 649</b>        | <b>712 517</b>        |
|           | <b>Итого по разделу II</b>  | <b>1200</b> | <b>108 128 198</b>    | <b>82 758 393</b>     | <b>68 574 703</b>     |
|           | <b>БАЛАНС</b>   | <b>1600</b> | <b>663 048 811</b>    | <b>602 685 456</b>    | <b>568 874 549</b>    |

## Продолжение Приложения А

Форма 0710001-с.3

| Поименно                              | ПАССИВ  | Код         | На 31 декабря 2019 г. | На 31 декабря 2018 г. | На 31 декабря 2017 г. |
|---------------------------------------|---|-------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| 1                                     | 2   | 3           | 4                     | 5                     | 6                     |
| <b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>         |   |             |                       |                       |                       |
| 5.10.                                 | Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)              | 1310        | 6 961                 | 6 961                 | 6 961                 |
| 5.11.                                 | Собственные акции, выкупленные у акционеров   | 1320        | -                     | -                     | -                     |
| 5.12.                                 | Переоценка внеоборотных активов   | 1340        | 2 542 059             | 2 699 608             | 2 861 093             |
| 5.12.                                 | Добавочный капитал (без переоценки)   | 1350        | 136 414 253           | 134 886 253           | 134 586 253           |
|                                       | Резервный капитал   | 1360        | 1 044                 | 1 044                 | 1 044                 |
|                                       | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)  | 1370        | 99 794 387            | 109 857 719           | 125 304 429           |
|                                       | <b>Итого по разделу III</b>   | <b>1300</b> | <b>238 758 704</b>    | <b>247 451 585</b>    | <b>262 759 780</b>    |
| <b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b> |   |             |                       |                       |                       |
| 5.14.                                 | Заемные средства  | 1410        | 220 558 832           | 173 991 884           | 165 781 443           |
|                                       | в том числе:  |             |                       |                       |                       |
|                                       | кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты | 1411        | 148 547 600           | 136 768 056           | 122 342 616           |
|                                       | займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты          | 1412        | 72 011 232            | 37 223 828            | 43 438 827            |
| 5.15.                                 | Отложенные налоговые обязательства  | 1420        | 31 349 722            | 32 102 634            | 30 834 106            |
|                                       | Оценочные обязательства   | 1430        | -                     | -                     | -                     |
| 5.16.                                 | Прочие обязательства  | 1450        | 7 791 907             | 5 312 832             | 5 199 606             |
|                                       | <b>Итого по разделу IV</b>  | <b>1400</b> | <b>259 700 461</b>    | <b>211 407 350</b>    | <b>201 815 155</b>    |
| <b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b> |   |             |                       |                       |                       |
| 5.14.                                 | Заемные средства  | 1510        | 42 539 290            | 42 567 211            | 32 709 276            |
|                                       | в том числе:  |             |                       |                       |                       |
|                                       | кредиты банков, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты       | 1511        | 16 825 532            | 12 496 891            | 10 581 176            |
|                                       | займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты                | 1512        | 25 713 758            | 29 870 320            | 22 128 100            |
|                                       | <b>Кредиторская задолженность</b>   | <b>1520</b> | <b>82 067 118</b>     | <b>80 846 609</b>     | <b>87 426 453</b>     |
|                                       | в том числе:  |             |                       |                       |                       |
| 5.17.                                 | поставщики и подрядчики   | 1521        | 52 194 975            | 57 633 445            | 37 586 280            |
|                                       | выявленные  | 1522        | 16 098 765            | 6 273 154             | 7 325 941             |
|                                       | задолженность перед персоналом организации  | 1523        | 39 928                | 43 167                | 23 838                |
|                                       | задолженность перед государственными внебюджетными фондами                          | 1524        | 1 368 302             | 1 227 422             | 1 191 399             |
| 5.17.                                 | задолженность перед бюджетом  | 1525        | 6 682 862             | 5 018 595             | 7 823 883             |
| 5.17.                                 | прочие кредиторы  | 1526        | 5 682 286             | 10 650 826            | 3 475 352             |
| 5.18.                                 | Доходы будущих периодов   | 1530        | 16 724 794            | 4 345 373             | 1 113 012             |
| 5.19.                                 | Оценочные обязательства   | 1540        | 23 258 444            | 16 267 528            | 13 050 873            |
|                                       | Прочие обязательства  | 1550        | -                     | -                     | -                     |
|                                       | <b>Итого по разделу V</b>   | <b>1500</b> | <b>164 589 646</b>    | <b>143 826 521</b>    | <b>104 299 614</b>    |
|                                       | <b>БАЛАНС</b>   | <b>1700</b> | <b>663 048 811</b>    | <b>602 685 456</b>    | <b>568 874 549</b>    |

Президент

(подпись)

Осеевский М.Э.

(расшифровка подписи)

Главный бухгалтер

Нерсисян Д.Ю.

(подпись) (расшифровка подписи)

« 02 » марта 2020 г.

## Продолжение Приложения А

### Отчет о финансовых результатах

|   |   |                          |            |
|---|---|--------------------------|------------|
|   |   |                          | Коды       |
|   | за 2019 год   | Форма по ОКУД            | 0710002    |
|   |   | Дата (число, месяц, год) | 31/12/2019 |
| Организация   | ПАО «Ростелеком»  | по ОКПО                  | 17514186   |
| Идентификационный номер налогоплательщика           |   | ИНН                      | 7707049388 |
| Вид деятельности                                    | Деятельность в области связи на базе проводных технологий   | по ОКВЭД 2               | 61.10      |
| Организационно-правовая форма / форма собственности | Публичное акционерное общество / смешанная российская собственность с долей федеральной собственности | по ОКПОФ/ОКФС            | 12247/41   |
| Единица измерения:                                  | тыс. руб.   | по ОКЕИ                  | 384        |

| Пояснения | Наименование показателя  | Код         | За 2019 год        | За 2018 год       |
|-----------|--|-------------|--------------------|-------------------|
| 1         | 2  | 3           | 4                  | 5                 |
| 6.1.      | Выручка  | 2110        | 319 725 684        | 305 939 185       |
|           | в том числе от продажи услуг связи   | 2111        | 296 396 409        | 280 602 334       |
| 6.2.      | Себестоимость продаж   | 2120        | (302 016 888)      | (281 897 666)     |
|           | в том числе услуг связи  | 2121        | (292 511 696)      | (274 860 034)     |
|           | <b>Валовая прибыль (убыток)</b>  | <b>2100</b> | <b>17 708 796</b>  | <b>24 041 519</b> |
|           | Коммерческие расходы   | 2210        | X                  | X                 |
|           | Управленческие расходы   | 2220        | X                  | X                 |
|           | <b>Прибыль (убыток) от продаж</b>  | <b>2200</b> | <b>17 708 796</b>  | <b>24 041 519</b> |
| 6.3.1.    | Доходы от участия в других организациях  | 2310        | 2 257 884          | 964 186           |
| 6.3.1.    | Проценты к получению   | 2320        | 2 921 764          | 2 566 513         |
| 6.3.2.    | Проценты к уплате  | 2330        | (16 501 746)       | (15 189 564)      |
| 6.3.1.    | Прочие доходы  | 2340        | 27 604 272         | 21 169 694        |
|           | в том числе: финансовое обеспечение, связанное с оказанием универсальных услуг связи | 2341        | 13 037 129         | 10 983 055        |
| 6.3.2.    | Прочие расходы   | 2350        | (37 346 900)       | (26 036 480)      |
|           | в том числе: расходы, связанные с реорганизацией                                     | 2351        | -                  | -                 |
|           | <b>Прибыль (убыток) до налогообложения</b>   | <b>2300</b> | <b>(3 355 930)</b> | <b>7 515 868</b>  |
| 6.4.      | Текущий налог на прибыль   | 2410        | (3 827 692)        | (3 193 548)       |
|           | в т.ч. постоянные налоговые обязательства / (активы)                                 | 2421        | 769 020            | 320 848           |
| 6.4.      | Изменение отложенных налоговых обязательств  | 2430        | 752 912            | (1 268 528)       |
|           | Изменение отложенных налоговых активов   | 2450        | -                  | -                 |
| 6.4.      | Прочее   | 2460        | 3 067 741          | 2 327 581         |
|           | <b>Чистая прибыль (убыток)</b>   | <b>2400</b> | <b>(3 362 969)</b> | <b>5 381 373</b>  |

## Продолжение Приложения А

Форма 0710002 с.2

| Пояснения | Наименование показателя   | Код         | За 2019 год        | За 2018 год      |
|-----------|---|-------------|--------------------|------------------|
| 1         | 2   | 3           | 4                  | 5                |
|           | Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода | 2510        | 157 549            | 161 485          |
|           | Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода                 | 2520        | (9 792)            | (48 917)         |
|           | <b>Совокупный финансовый результат периода</b>  | <b>2500</b> | <b>(3 215 212)</b> | <b>5 493 941</b> |
| 6.5.      | Справочно   |             |                    |                  |
|           | Базовая прибыль (убыток) на акцию   | 2900        | (1,2078)           | 1,9326           |
|           | Разводненная прибыль (убыток) на акцию  | 2910        | (1,2078)           | 1,9326           |

Президент

*(подпись)* Осеевский М.Э.  
(расшифровка подписи)

Главный бухгалтер

*(подпись)* Пересветов Д.Ю.  
(расшифровка подписи)

" 02" марта 2020г.

