



www.auditrf.ru • ISSN 2227-9288

1 (185) • 2023

АУДИТ



Будущее за самореализацией молодых

Панфилова Татьяна Михайловна, заместитель руководителя Управления Федерального казначейства по г. Москве

Входит в «Перечень ВАК ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертации на соискание ученой степени доктора и кандидата наук» – [http://vak.ed.gov.ru].

Редакционная коллегия

Чая Владимир Тигранович, главный редактор, д.э.н., профессор, академик РАЕН, главный научный сотрудник кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова, вице-президент, учредитель СРО Аудиторская ассоциация «Содружество», chaya@auditor-sro.org

Добровенский Василий Сергеевич, генеральный директор Издательского дома «АУДИТ», первый заместитель главного редактора, audit@auditrf.ru

Бариленко Владимир Иванович, д.э.н., профессор Департамента бизнес-аналитики Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, заслуженный работник высшей школы Российской Федерации, vbarilenko@yandex.ru

Вахрушина Мария Арамовна, д.э.н., профессор Департамента бизнес-аналитики Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, vakhrushina@mail.ru

Гузов Юрий Николаевич, к.э.н., доцент, первый зам. декана экономического факультета Санкт-Петербургского государственного университета, аудитор, guzov@mail.ru

Ефимова Ольга Владимировна, д.э.н., профессор, Департамента бизнес-аналитики Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, oefimova2002@mail.ru

Керимов Вагиф Эльдар оглы, д.э.н., профессор, Департамента бизнес-аналитики Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, oefimova2002@mail.ru

Кобозева Надежда Васильевна, к.э.н., доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. Директор по контролю качества аудиторской деятельности СРО Аудиторская ассоциация «Содружество», nadez dakob@yandex.ru

Конкин Виталий Викторович, к.э.н., Первый заместитель директора Дирекции планирования и финансирования АО «Первый канал», konkin1tv@mail.ru

Кутер Михаил Исаакович, д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, заслуженный работник Высшей школы РФ, попечитель международной академии истории бухгалтерии США

Николаев Виктор Алексеевич, д.э.н., профессор кафедры менеджмента РАНХиГС при Президенте РФ, Институт бизнеса и делового администрирования, nikolaevva@mail.ru

Сидорова Марина Ильинична, д.э.н., доцент, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, sidorova2003@list.ru

Суйц Виктор Паулевиц, д.э.н., профессор кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова

Хорин Александр Николаевич, д.э.н., профессор МГУ имени М.В. Ломоносова, член-корреспондент академии менеджмента и рынка, действительный член международной Академии информатизации, член-корреспондент Академии экономических наук и предпринимательской деятельности, ahd_kafedra@mail.ru

Чечина Мария Владимировна, ответственный секретарь, info@auditrf.ru

Чупахина Наталья Ильинична, д.э.н., профессор кафедры «Экономика и менеджмент» Старооскольского технологического института им. А.А. Угарова (филиала) «МИСиС», st_chupahina@mail.ru

Юмтарова Наталья Александровна, к.э.н., ведущий специалист отдела международной отчетности и контроля АО «Биннофрам», natalia.yumtarova@gmail.com

Международный редакционный совет

Аваков Сергей Юрьевич, д.э.н., профессор, ректор Таганрогского института управления и экономики, заслуженный работник высшей школы Российской Федерации, s.avakov@tmei.ru

Алиев Зубайир Магомеддирович, к.э.н., Член Правления - ревизор СООО «Галерея Концепт», z-m-aliev@mail.ru (Республика Беларусь)

Беридзе Теимураз, д.э.н., профессор факультета экономики и бизнеса Тбилисского государственного университета имени Иванэ Джавахишвили

Гаспарян Мартик Юрикович, д.э.н., профессор, академик, вице-президент Международной академии духовного единства народов мира, член Экспертного Совета Контрольно-счетной палаты г.Москвы

Гогия Кама Алексеевна, Председатель государственного комитета Республики Абхазия по статистике, д.э.н., почетный профессор Абхазского государственного университета, член-корр. РАЕН

Жолаева Маргарита Ахантаевна, доктор PhD, доцент кафедры учета, анализа и аудита Евразийского национального университета имени Л.Н. Гумилева (Республика Казахстан)

Кваташидзе Надежда Викторовна, ассоциированный профессор бухгалтерского учета и аудита факультета экономики и бизнеса Тбилисского государственного университета имени Иванэ Джавахишвили

Кумар Раджив, доктор, второй секретарь международного отдела Министерства Науки и образования Индии

Лукашев Андрей Иванович, к.э.н., доцент, заведующий кафедрой «Бюджета и казначейства» Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова

Мельник Маргарита Викторовна, д.э.н., профессор кафедры «Аудит и контроль» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

Николаев Игорь Алексеевич, д.э.н., профессор Высшей школы экономики, директор Института стратегического анализа компании ФБК Грант Торнтон (Российская Федерация)

Новрузов Вахид Тапдыг оглы, д.э.н., Председатель Палаты Аудиторов Азербайджанской Республики, профессор

Панков Виктор Васильевич, д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета и налогообложения РЭУ им. Г.В. Плеханова

Рябухин Сергей Николаевич, д.э.н., председатель Комитета по бюджету и финансовым рынкам Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации

Соловьева Ольга Витальевна, д.э.н., профессор, заведующая кафедрой учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ им. М.В.Ломоносова

Сосновский Александр Викторович, д.фил. н., профессор, приват-доцент Института международной политики и экономики в Гамбурге, директор и главный редактор немецкого интернет-журнала «World Economy»

Суварян Юрий Михайлович, д.э.н., профессор, академик-секретарь Отделения арменоведения и общественных наук, член Президиума НАН РА, зав. кафедрой управления Армянского государственного университета экономики

Тулаходжаева Миновар Махкамовна, д.э.н., профессор Ташкентского Государственного Экономического Университета, Председатель Совета Национальной Ассоциации Бухгалтеров и Аудиторов Узбекистана

Харабазде Елена Аслановна, профессор, эмеритус-профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита факультета экономики и бизнеса Тбилисского государственного университета имени Иванэ Джавахишвили

Хурумова Ирина Вольфовна, координатор международного редакционного совета, генеральный директор ООО «Аудит Хаус»

Оглавление

Бухгалтерский учет

Бухгалтерский учет

Совершенствование подходов по обеспечению устойчивости государственных финансов
Автор: Ерназарова З.А. 2

Организационно-методическое обеспечение учета аренды в современных условиях хозяйствования предприятий
Авторы: Гамидова Н.Г., Шабанникова Н.Н. 5

Колонка гостя
Автор: Панфилова Т.М. 9

Влияние технологий цифровой экономики на развитие бухгалтерского учета
Авторы: Чая В.Т., Чупахина Н.И. 10

Аудит

Специфика налогового аудита в условиях современного экономического развития
Авторы: Марченкова И.Н., Удовикова А.А. 13

Аудиторские доказательства и аналитические процедуры в аудите медицинского учреждения в условиях цифровизации
Автор: Дергачёва Т.А. 18

Экономический анализ

Организация бизнес-анализа торговых корпораций X5 RETAILGROUP, МАГНИТ И ЛЕНТА
Авторы: Курбонализода Б.М., Бариленко В.И. 23

Перспективы рейтинговой ESG-оценки Российских компаний в новых условиях
Автор: Ушанов И.Г. 28

МСФО

Актуальные вопросы оценки кредитного риска корпоративного заемщика в условиях нестабильности
Автор: Новикова Н.Ю. 31

Аудит импорта товаров (работ, услуг)
Автор: Тарасова Н.А. 34

Управленческий учет

Обесценение финансовых вложений: представление информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности
Автор: Куликова Л.И. 40

Инструментарий управленческого учета и контроллинга
Авторы: Боровикова Т.В., Тищенко Г.З. 46

Издатель: ООО «АСПЕКТ», 127247, г. Москва, Дмитровское шоссе, д. 100, стр. 2, оф. 2312, auditrf.ru, E-mail: info@auditrf.ru
Учредители: Добровенский В.С., ООО «ЖЕБУР».

Редакция не несет ответственности за содержание опубликованной рекламы, не ведет переписку. Мнение редакции может не совпадать с мнением авторов. Ответственность за достоверность фактов несут авторы публикуемых материалов. Все права защищены. При полном или частичном использовании материалов ссылка на журнал «АУДИТ» обязательна. Журнал зарегистрирован Комитетом РФ по печати. Свидетельство № 015245 от 4 сентября 1996 г. Зарегистрировано Комитетом Российской Федерации по печати и информации.

Индекс по каталогам: ООО «Урал-Пресс» – индекс 47480 – печатная форма, 001311 – электронная версия. ОАО Агентство «Роспечать» – индекс 20475 – печатная форма, 47480 – электронная версия. Формат 84x108/16. Подписано в печать 14.03.2022 г. Общий тираж до 1750 экз. Заказ №

Редакция оставляет за собой право самостоятельно подбирать к авторским материалам иллюстрации, вносить необходимые стилистические и орфографические правки без согласования с автором. Поступившие в редакцию материалы будут свидетельствовать о согласии авторов принять требования редакции.

Table of contents

Accounting, Statistics

Improving approaches to ensure sustainability of public finance
Autor: Ernazarova Z.A. 2

Organizational and methodological support of rent accounting in the modern conditions of business management of enterprises
Autors: Gamidova N.G., Shabannikova N.N. 5

Guest column
Autor: Panfilova T.M. 9

The impact of digital economy technologies on the development of accounting
Autor: Chaya V.T., Chupakhina N.I. 10

Specifics of tax audit in the conditions of modern economic development
Autors: Marchenkova I.N., Udovikova A.A. 13

Transformation of the external quality control system of auditing activities
Autor: Dergacheva T.A. 18

Organization of business analysis of trading corporations X5 RETAIL GROUP, MAGNIT AND LENTA
Autors: Kurbonalizoda B.M., Barilenko V.I. 23

Prospects for the ESG rating of Russian companies in the new environment
Autor: Ushanov I.G. 28

Audit of import of goods (works, services)
Autor: Novikova N.Y. 31

Audit of import of goods (works, services)
Autor: Tarasova N.A. 34

Impairment of financial investments: presentation of information in accounting (financial) statements
Autor: Kulikova L.I. 40

Introduction of organizational conflict management into the management system in modern conditions
Autors: Borovikova T.V., Tishchenkova G.Z. 46

Publisher «ASPECT» Ltd, Office 2312,100/2, Dmitrovskoye Highway, Moscow.

127247, URL: auditrf.ru, E-mail: info@auditrf.ru

Establishes: V.S. Dobrovensky, «ZHEBUR», LLC.

The editorial staff disclaims any responsibility for the published advertising and does not hold correspondence. The editorial opinion may differ from the authors' opinions.

All rights reserved. Reference to the «AUDIT journal is mandatory when using materials fully or partially.

The journal is registered by the Committee of the Russian Federation on Press. No. 015245 Certificate of 4th September 1996. Registered by the Committee of the Russian Federation on Press and Information.

Catalogue index:

«UralPress», LLC – index 47480 – hard copy, index 001311 – electronic copy.

«Rospechat» Agency, OJSC – index 20475 – hard copy, index 47480 – electronic copy.

Format 84*108/16. Signed to print 14.03.2022

General circulation – 1750 copies. Order No.

Совершенствование подходов по обеспечению устойчивости государственных финансов

Аннотация. В статье рассматриваются новые подходы обеспечения устойчивости государственных финансов для целей поддержания финансовой безопасности на основе данных бухгалтерского учета по методу начисления. В результате анализа реформирования бухгалтерского учета государственного сектора Казахстана автором предлагаются подходы по изменению практики учетной работы. Масштабность и сложность предлагаемых изменений потребует пересмотра бюджетной политики и нового понимания бюджетного процесса.

Ключевые слова: дефицит государственного бюджета, бухгалтерский учет по методу начисления, консолидированная финансовая отчетность, бюджетирование по методу начисления, прогнозная консолидированная финансовая отчетность, оценка бюджетных рисков.

ERNAZAROVA Z.A.,
candidate of Economics, Director of the Department
of Reporting and Statistics of Public Finance
of the Ministry of Finance of the Republic of Kazakhstan, Astana,
doctoral student of the Kyrgyz-Russian Slavic University
named after B.N. Yeltsin, Kyrgyzstan,
esword@mail.ru

Improving approaches to ensure sustainability of public finance

Abstract. The article discusses new approaches to ensuring the sustainability of public finances for the purpose of maintaining the financial security of the post-Soviet countries based on accrual accounting data. Based on the results of the analysis of reforming the accounting of the public sector of Kazakhstan, the author proposes approaches to change the practice of accounting work. The magnitude and complexity of the proposed changes will require a revision of budget policy and a new understanding of the budget process.

Keywords: state budget deficit, accrual accounting, consolidated financial statements, accrual budgeting, forecast consolidated financial statements, budget risk assessment.

Постановка проблемы и необходимость проведения исследования

В условиях неустойчивости мировой экономики и изменения соотношения сил и воздействия со стороны внешних и внутренних факторов особое значение приобретает обеспечение устойчивости государственных финансов.

Высокий уровень риска бюджетных позиций обусловлен недооценкой степени влияния экономических шоков и применения ограниченного диапазона мер. В связи с чем детальное рассмотрение бюджетного процесса позволило выявить негативные тенденции, непосредственно влияющие на дол-

госрочную устойчивость государственных финансов. Устойчивость государственных финансов постсоветских стран может быть достигнута путем последовательной гармонизации бюджетного законодательства. Основным методом исследования является экономико-статистический анализ. Информационной базой послужили данные Министерства финансов Республики Казахстан.

Основная часть

Бюджетная политика оказывает значительное влияние на государственную политику. Бюджет финансирует экономическую политику государства и покрывает расходы

на предоставление социальных услуг, обеспечивая тем самым социально-экономическую стабильность.

Дополнительное общее проинфляционное давление на внутренние цены в 2021 году оказывало ускорение инфляционных процессов в постсоветских странах. Влияние на рост потребительских цен по итогам 2021 года оказал импорт инфляции, прежде всего из стран ЕАЭС, так если цены импортных поступлений в целом выросли в годовом выражении на 13,5%, то их стоимость из стран ЕАЭС увеличилась на 24,9%. Отмечается ускорение инфляции во всех странах ЕАЭС. Наибольший рост зафиксирован в Кыргызской

Республике и Республике Беларусь – 11,2% и 10% соответственно, что является максимумом за последние пять лет. Наименьший уровень инфляции в Армении – 7,7%, что также является пятилетним максимумом для страны. В Российской Федерации уровень инфляции достиг 8,4% (при целевом значении 4%) или максимального значения за последние три года. Статистика конъюнктурных обследований показала динамику снижения предпринимательской уверенности в отдельных отраслях экономики стран ЕАЭС [1].

Государства сокращают дефицит государственного бюджета и вводят ограничения внешнего заимствования для поддержания макроэкономической и финансовой стабильности экономики.

В Казахстане в сравнении с 2021 годом на ближайшие пять лет прогнозируется в два раза рост государственного долга и в соотношении к ВВП с 31,6% в 2022 будет снижен только до 31,3% к 2026 году [2].

Конституционное и бюджетное устройство постсоветских стран, характеризующееся несколькими уровнями бюджетов, при отсутствии среднесрочного прогноза бюджета не позволяет применение бюджетных принципов устойчивого развития передовых стран ОЭСР.

В этой связи автором предлагается к применению новый принцип бюджетной системы как принцип долгосрочной устойчивости, который заключается в формировании системы бюджетных правил и реализации с их соблюдением политики управления государственными финансами. Система бюджетных правил, которую следует закрепить в бюджетном законодательстве, предполагает категоризацию правил по доходам, расходам, государственному долгу, балансу бюджета. Традиционно в постсоветских странах преобладают ограничения расходов, которые часто сочетаются с ограничением государственного долга. Ограничение доходов реализуется в значительной степени за счет политических договоренностей. Между тем практическая апробация предлагаемого принципа долгосрочной устойчивости с применением бюджетных правил предоставят возможность использования разнообразных гибких подходов в бюджетной политике.

Вместе с тем открытость бюджетной политики, провозглашенная и реализуемая в постсоветских странах, старается показать гражданскому сообществу не только решение по распределенным бюджетным средствам, но и стремится учитывать мнение граждан при формировании доходной и расходной части бюджета. Трансформация требований гражданского общества имеет тенденции к содержательному расширению гражданского бюджета и легитимизации государственных стратегий и программ посредством их общественного обсуждения и проведения общественной экспертизы, нейтрализации влияния политических факторов и снижения коррупционных интересов на бюджет путем повышения подотчетности государства.

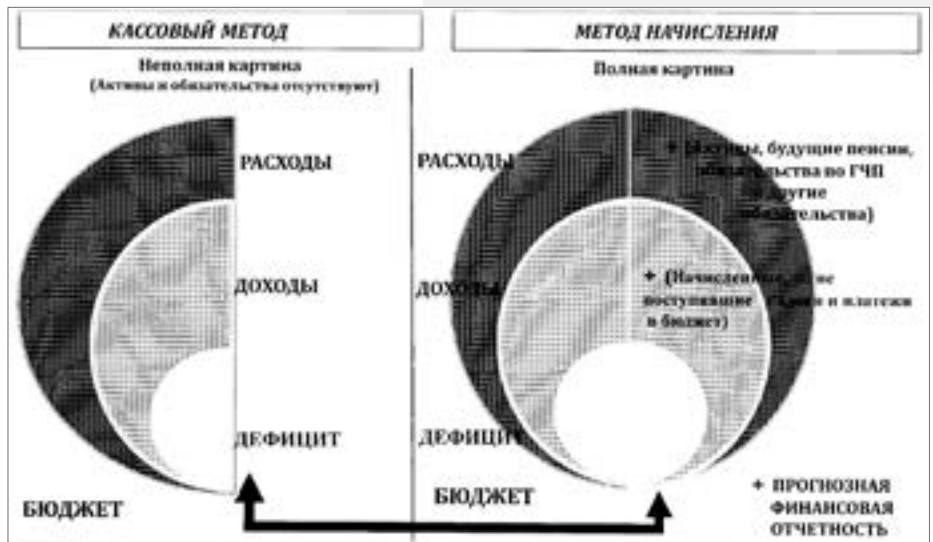


Рис. 1. Преимущества бюджетирования по методу начисления.

Источник: составлен автором.

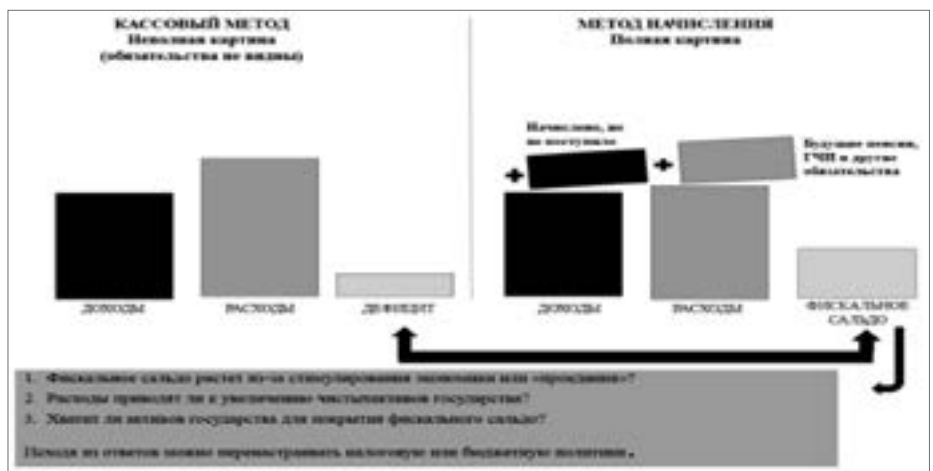


Рис. 2. Метод начисления и прогнозирование бюджетных рисков. Источник: составлен автором.

1. Полноценная картина финансового положения по методу начисления в дополнение к кассовому отражению.
2. Возможность долгосрочного планирования на 10 лет и более.
3. Соответствие требованиям стандартов МСФО(С)ГФ, ОЭСР.
4. Переформатирование этапов бюджетного процесса (одновременное рассмотрение годового отчета по исполнению бюджета и проекта бюджета в парламенте к 1 сентября, исполнение бюджета, оценка результатов социально-экономического эффекта от вложенных средств).
5. Трансформация профессиональной компетенции по новой специальности «бухгалтер-аналитик» с квалификационными требованиями по управленческому учету и отчетности, экономическому анализу, оценке и прогнозированию.

Дальнейшие подходы по открытости бюджетной политики следует формировать на основе надежных данных, подтверждающих фактически достигнутые результаты с потраченными бюджетными средствами. Результаты бюджетной реформы последних лет в постсоветских странах показывают отсутствие качественного перехода от финансирования государственных расходов к финансированию принимаемых государством обязательств, тем самым нивелирована цель реформы «бюджетирование, ориентированное на результат». Автором проанализирован опыт передовых стран ОЭСР (Австралия, Австрия, Канада, Швейцария, Новая Зеландия) и сформулирован вывод, что реформа «бюджетирование, ориенти-

рованное на результат» является промежуточным этапом к бюджетированию по методу начисления.

Современные тенденции бюджетирования по методу начисления направлены на установление взаимозависимости между планированием и исполнением бюджета, бюджетным учетом и отчетностью на кассовой основе, а также бухгалтерским учетом и финансовой отчетностью по методу начисления. Предлагается интеграция стратегии, бюджета, отчетности, оценки и подотчетности по результатам деятельности.

Проблема нереалистичности прогнозов по доходной части бюджета основана на не объективной системе распределения доходов в условиях фискальной децентрализации.

Табл. 1. Взаимосвязь системы бухгалтерского учета, финансовой отчетности и бюджетного планирования.

Критерии сравнения	Бухгалтерский учет и финансовая отчетность	Бюджетное планирование
Интересы и ориентиры	Прошлое в связи с настоящим и будущим	Будущее, исходя из ограничения прошлого и настоящего
Характер	Факты хозяйственной деятельности	Оценочные данные и показатели
Концептуальная модель	Активы – Обязательства = Чистые активы (капитал)	Доходы- Расходы = профицит (дефицит)
Система учета Метод оценки	Двойная запись Метод начисления	Одинарная запись Кассовый метод
Результаты деятельности	Финансовая отчетность	Бюджет, отчет об исполнении бюджета
Периметр практического применения	Государство в целом, международное финансовое сообщество	Готовится для государства в целом, но используется в основном на уровне государственного сектора.
Временные ориентиры	Краткосрочные (отчетный период, предыдущий отчетный период)	Краткосрочные, среднесрочные, долгосрочные (горизонт прогноза)
ВЫВОД	ПРЕИМУЩЕСТВА	НЕДОСТАТКИ
Бюджетное планирование, основанное на принципах начисления	1. Соответствует международной тенденции гармонизации бухгалтерского учета, финансовой отчетности и бюджетного планирования. 2. Бюджет на кассовой основе является переходным периодом к бюджету по методу начисления. 3. Бюджет по методу начисления предусматривает – нормирование бюджетных расходов (не сколько стоит в деньгах, а сколько нужно) и планирование бюджета на основе анализа финансовой отчетности и раскрытия. 4. Основная цель – создание системы бюджетирования, ориентированного на результат.	Требует значительного пересмотра бюджетного процесса

В результате отмечается высокая зависимость от республиканского бюджета и соответственно качество жизни населения в «богатых» и «бедных» регионах. Сравнительный анализ доходов бюджета Казахстана с показателями других стран подтверждает низкий уровень доходов к ВВП [2].

Внедрение системы управления бюджетными рисками и оценки долгосрочной устойчивости государственных финансов станет важным компонентом стратегического планирования в бюджетном процессе.

Автором предлагается внедрение механизма оценки бюджетных рисков на основе реестра рисков. Важным в этом являются подходы по определению понятия «идентификация рисков» и «реестр рисков» с учетом прогноза вероятности возникновения неблагоприятных событий. Наблюдаемая повсеместно тенденция, связанная с климатическими изменениями и демографическими показателями, находит отражение в параметрах государственного бюджета стран. Вопрос монетизации рисков в прогнозах (как совокупность внешних и внутренних факторов, процессов и явлений, по мнению автора, также потребует дополнительного рассмотрения.

Предлагается также рассмотреть новые подходы по формированию информационной базы в формате прогнозной консолидированной финансовой отчетности, которые позволят объединить решение задач прогнозирования и финансовой отчетности на период среднесрочного планирования с учетом изменений в составе активов и обязательств.

Устойчивость, которая выявляется на основе данных бухгалтерского учета по методу начисления, позволяет представить наиболее полную информацию по активам и обязательствам, включая долгосрочного характера.

Адаптация к международным стандартам в контексте интернационализации международных экономических отношений становится проблемой. Поскольку бухгалтерский учет является связующим звеном управленческой информационной системы государственных финансов, можно по уровню бухгалтерского учета оценить развитие страны. Развитие бухгалтерского учета подразумевает поиск способов улучшения толкования и раскрытия учетной информации. Очевидно, что развитие бухгалтерского учета предполагает совершенствование подходов и выбор альтернативных способов [3]. Необходимо усиление роли и компетенции бухгалтеров с аналитической составляющей. Бухгалтер-аналитик государственных финансов со знаниями управленческого учета и отчетности обеспечит применение экономического анализа в работе с учетной информацией и оценку социально-экономического эффекта от вложенных средств, что позволит исключить бюджетные риски.

После подтверждения государственным аудитом надежности консолидированной финансовой отчетности и формирования прогнозной консолидированной финансовой отчетности будет реализован только первый этап бюджетирования по методу начисления. Для реализации второго этапа разрабатываются подходы по увязке показателей прогнозной консолидированной финансовой отчетности с лимитами по обязательствам [4]. При этом на уровне местных бюджетов учитывается многоуровневость формирования прогнозной консолидированной финансовой отчетности с выделением последовательных стадий:

1) формирование данных по видам доходов и расходов, поступлений и выбытия

денежных средств, по статьям активов и обязательств;

2) систематизация данных;

3) обобщение данных и формирование отчетных форм:

- в прогнозном отчете о финансовом положении показываются данные по изменениям в составе активов и обязательств (нарастающим итогом) в результате инвестиционных проектов, проектов государственного частного партнерства, государственного заимствования, выполнения государственных гарантий, бюджетных программ и подпрограмм;

- в прогнозном отчете о результатах финансовой деятельности отражаются данные по формированию доходов администраторов бюджетных программ, доходной части соответствующего уровня бюджета, а также планируемым расходам по спецификам экономической классификации расходов;

- в прогнозном отчете о результатах финансовой деятельности показывается движение бюджетных ресурсов по уровням бюджета (денежных средств);

- в прогнозном отчете об изменениях чистых активов/капитала отражается оценка изменений в составе балансирующей статьи чистых активов, показывающей участие государства в чистых активах субъектов отчетности;

- расчета макроэкономических показателей финансовой устойчивости, оценки уровня государственного долга, оценки, признания и раскрытия информации по активам и обязательствам.

Заключение

Прогнозная консолидированная финансовая отчетность, формируемая на основе новой

классификационной базы, позволяет представить систематизированную информацию в формате полезной для целей анализа, бюджетного планирования, мониторинга и принятия управленческих решений. Интеграция разрозненных стадий бюджетного процесса на основе единой бюджетной политики, а также «сквозные» и «перекрестные» процедуры оценки на стадии планирования, исполнения, отчетности по Единому плану счетов станут завершающим этапом перехода к бюджетированию по методу начисления. Между тем, отсутствие кардинальных изменений в сфере государственного управления и нестабильность правовой базы не позволяют достигнуть ощутимого результата.

Вышеизложенные аргументы подтверждают необходимость дальнейшего исследования концептуальных подходов для обеспечения устойчивости государственных финансов.

Литература

1. Евразийская экономическая комиссия. – <http://www.eurasiancommission.org>, 2022.
2. Статистический бюллетень Министерства финансов Республики Казахстан, 2021. – URL: www.minfin.gov.kz
3. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность государственных учреждений в соответствии с МСФО(ОС) и методом начисления в Республике Казахстан: практический аспект применения: методическое пособие / Коллектив авторов. – Астана: Министерство финансов Республики Казахстан, USAID Macroeconomic Project, 2013.
4. Прогнозная консолидированная финансовая отчетность администратора бюджетных программ в Республике Казахстан: практический аспект применения: методическое пособие / Коллектив авторов. – г. Нур-Султан: Министерство финансов Республики Казахстан, ADBAsianDevelopmentBank, 2020.

References

1. The Eurasian Economic Commission. – URL: <http://www.eurasiancommission.org>, 2022.
2. Statistical Bulletin of the Ministry of Finance of the Republic of Kazakhstan, 2021. – URL: www.minfin.gov.kz
3. Accounting and financial reporting of state institutions in accordance with IFRS and the accrual method in the Republic of Kazakhstan: practical aspect of application: methodological manual / Team of authors. – Astana: Ministry of Finance of the Republic of Kazakhstan., USAIDMacroeconomicProject, 2013.
4. Forecast consolidated financial statements of the administrator of budget programs in the Republic of Kazakhstan: practical aspect of application: methodological manual / Team of authors. – G.Nur-Sultan: Ministry of Finance of the Republic of Kazakhstan, ADBAsianDevelopmentBank, 2020.

Бухгалтерский учет 08.00.12

*ГАМИДОВА Нелли Георгиевна,
к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет и статистика»
ФГБОУ ВО «Орловский государственный аграрный университет
имени Н. В. Парахина»,
nozdrunova_n@mail.ru*

*ШАБАННИКОВА Наталия Николаевна,
к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет и статистика»
ФГБОУ ВО «Орловский государственный аграрный университет
имени Н. В. Парахина»,
agoshkova_nataliya@mail.ru*

Организационно-методическое обеспечение учета аренды в современных условиях хозяйствования предприятий

Аннотация. В последнее время вносятся значительные изменения в российские стандарты учета. Они направлены на повышение информативности финансовой отчетности и справедливую оценку активов и обязательств фирмы. В связи с этим усложнился порядок учетной процедуры, в том числе и арендных отношений. Авторами рассмотрены возможные методы их отражения в зависимости от категории бизнеса. Описан порядок дисконтирования при отражении права пользования активом, также разработан алгоритм действий арендатора в современных условиях хозяйствования.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, аренда, методы, упрощенный учет, право пользование активом, дисконтирование.

*GAMIDOVA Nelli Georgievna,
candidate of economic sciences,
assistant professor of the Department of «Accounting and Statistics»
FSBEI HE «Orel State Agrarian University named after N. V. Parakhin»,
nozdrunova_n@mail.ru*

*SHABANNIKOVA Natalia Nikolaevna,
candidate of economic sciences,
assistant professor of the Department of «Accounting and Statistics»
FSBEI HE «Orel State Agrarian University named after N. V. Parakhin»,
agoshkova_nataliya@mail.ru*

Organizational and methodological support of rent accounting in the modern conditions of business management of enterprises

Abstract. In the course of convergence of Russian accounting standards with international ones, significant changes are taking place aimed at increasing the information content of financial statements. They involve

a fair valuation of the organization's assets. In this regard, the procedure for reflecting lease objects has become much more complicated. The article considers modern methods of their accounting. An example of reflecting the right to use an asset and lease obligations is given, and an algorithm for applying the new Russian standard is developed.

Keywords: accounting, lease, methods, simplified accounting, right to use an asset, discounting.

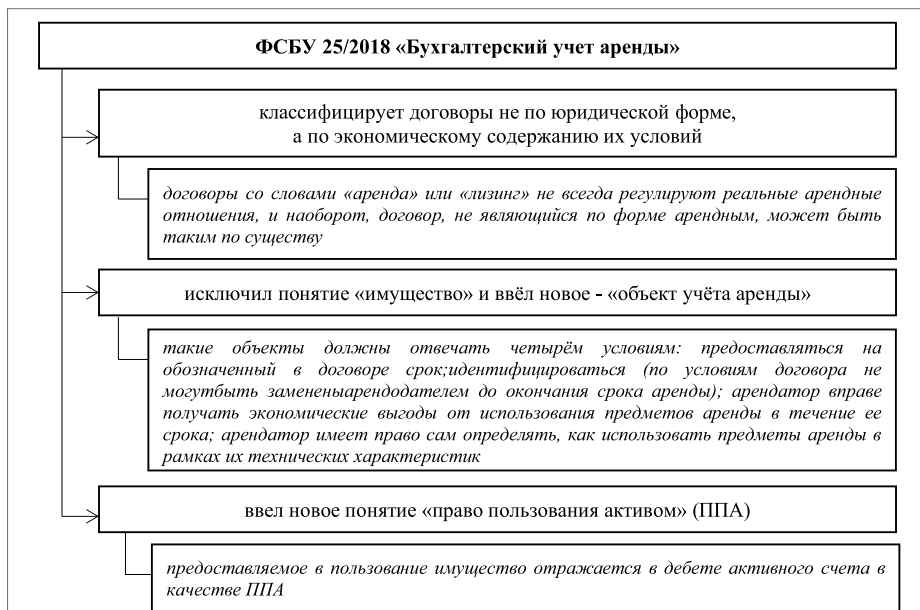


Рис. 1. Изменения в учете аренды, вызванные вступлением в силу нового стандарта.

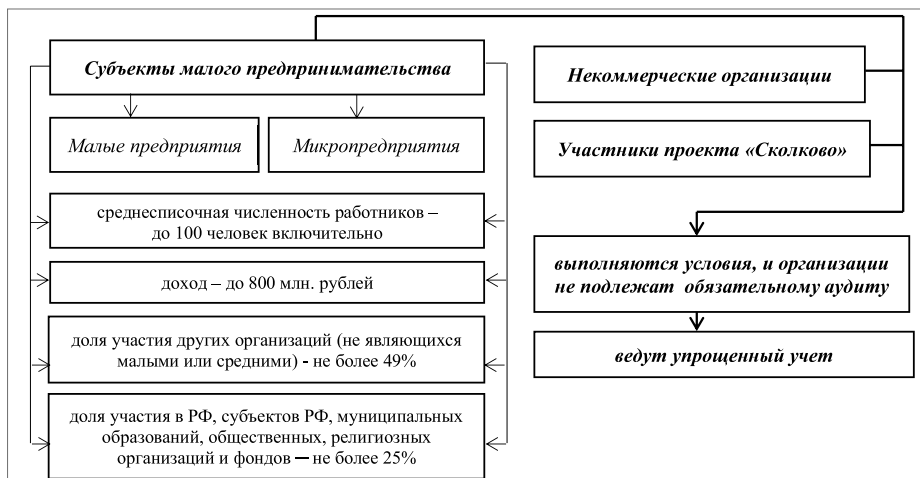


Рис. 2. Экономические субъекты, применяющие упрощенные способы ведения бухгалтерского учета.

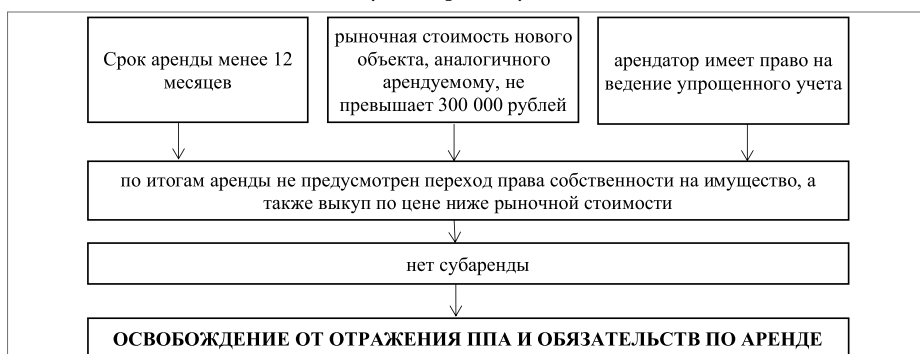


Рис. 3. Порядок освобождения от учета ППА.

В ходе осуществления хозяйственной деятельности организациям зачастую выгоднее арендовать основные средства, чем покупать. Особую значимость пользование сторонним имуществом за плату приобретает на этапе становления бизнеса. Бухгалтерский учет арендных отношений в результате изменения действующего законодательства значительно усложнился, в том числе и для малых фирм. Это определяет актуальность выбранной темы исследования. С 2022 года вступил в силу новый стандарт ФСБУ 25 «Бухгалтерский учет аренды». На рис. 1 отражены наиболее важные аспекты данного документа.

Значимым для учетной процедуры является необходимость признания одновременно с обязательством перед арендодателем предоставляемого объекта в качестве права пользования активом. Для этого следует применять счета, соответствующие характеристикам такого имущества [2, с.5]. Опираясь на п. 11 ФСБУ 25 отметим, что экономический субъект может не выполнять указанные требования в любом из случаев:

- срок аренды менее 12 месяцев;
- рыночная стоимость нового объекта, аналогичного арендуемому, не превышает 300 000 рублей;
- арендатор имеет право на ведение упрощенного учета.

Последний относится к организациям, изображенным на рис. 2.

При этом, важно подчеркнуть, что одновременно должны соблюдаться и требования п. 12 ФСБУ 25. На рисунке 3 обобщен и представлен в виде схемы общий порядок освобождения от признания права пользования активом.

Если фирма соответствует данным параметрам, то платежи по аренде считаются текущими расходами. Их следует отражать равномерно в течение срока предоставления имущества во временное пользование.

Если организациям необходимо учитывать право пользования активом, то делать это нужно по фактической стоимости [3, с. 127]. При этом для фирм, которым, разрешено вести упрощенный учет, процесс менее трудоемок (рис. 4).

Размер обязательства по аренде определяется суммой оставшихся платежей по договору. При этом в расчет берется их приведенное значение. Оно получается методом дисконтирования [1, с. 42].

В соответствии с пунктом 15 ФСБУ 25 для аренды с переходом права собственности применяется ставка, при которой вели-

чина всех платежей и справедливой стоимости объекта к концу аренды, становится равна его рыночной стоимости на момент оценки обязательства.

Если она не может быть определена, а также в случаях операционной аренды, для дисконтирования применяется ставка, по которой организация может взять кредит на срок, соответствующий сроку аренды [5, с. 27].

Формулу для приведения арендных платежей следует взять из МСФО 16:

$$FV = PV \times (1+r)^n, \quad (1)$$

где FV – будущая стоимость;
PV – приведенная стоимость;
r – годовая процентная ставка;
n – срок дисконтирования.

Отсюда необходимо выразить и найти приведенную стоимость:

$$PV = \frac{FV}{(1+r)^n} \quad (2)$$

Рассмотрим пример, в рамках которого ООО «А» арендовало у ООО «Б» станок на 2022 и 2023 год. Дата заключения договора – 28.12.2021 г. Арендная плата за весь срок составляет 300 000 рублей и вносится один раз в конце года. Первый платеж за 2022 год в размере 150 000 рублей был внесен 28.12.2021 г. В соответствии с требованиями законодательства его необходимо включить в фактическую стоимость ППА. ООО «А» определила ставку дисконтирования в размере 12%. Произведем расчет обязательства по аренде: $(300\,000 - 150\,000) / (1 + 0,12)^2 = 119\,579,08$ руб. Таким образом, в учете ППА будет признан по следующей стоимости: $150\,000 + 119\,579,08 = 269\,579,08$ руб. Так, обязательство по аренде рассчитывается следующим образом (рис. 5).

Фирмы, которым разрешено вести упрощенный учет, отражают номинальную сумму будущих платежей за аренду [4]. Следовательно, существует два варианта признания права пользования активом и обязательств по аренде (рис. 6).

Проводки по признанию права пользования активом отображены на рис. 7.

Таким образом, в целом выделяют два метода учета расходов по договору аренды (рис. 8).

Таким образом, учет аренды на современном этапе значительно усложнился, в том числе и для малых фирм. В соответствии с новым стандартом предоставляемое имущество признается в качестве права пользования активом. Для определения его стоимости применяется метод дисконтирования. Субъекты мало предпринимательства могут не выполнять данное требование и при простой аренде без перехода права собственности, возможности выкупа и субаренды отражать платежи как текущие расходы. Разработанный алгоритм позволяет с большей наглядностью определить вариант учета арендных отношений.



Рис. 4. Методика формирования фактической стоимости ППА.

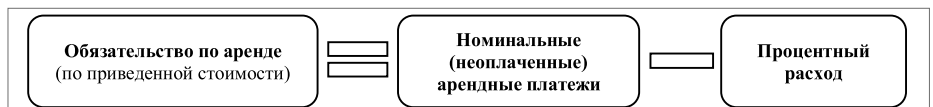


Рис. 5. Порядок расчета приведенной величины арендных обязательств.

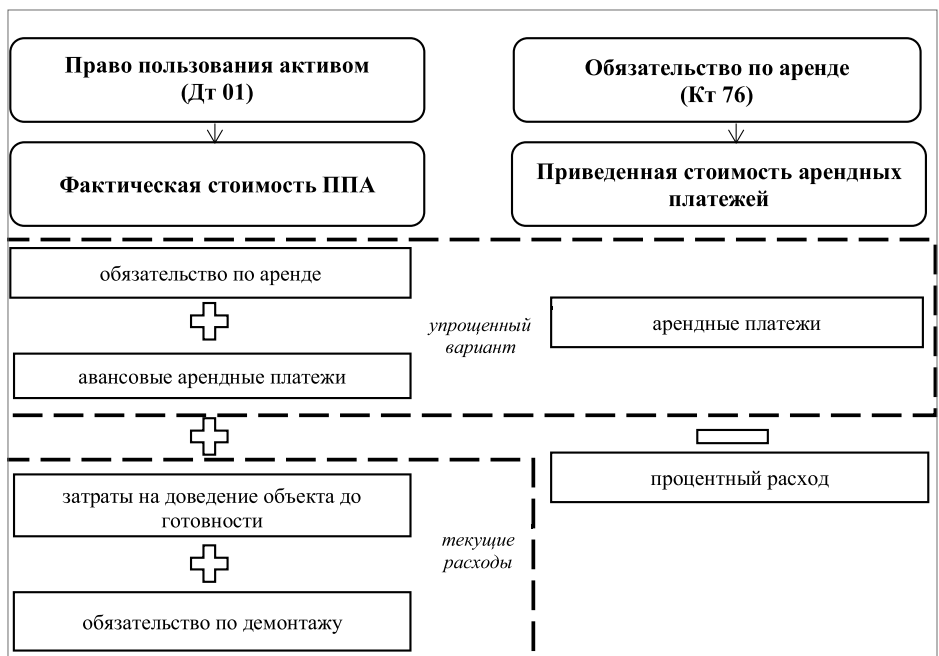


Рис. 6. Методика признания права пользования активом организаций различных категорий бизнеса.

Литература

1. Гамидова Н.Г. Порядок формирования финансового результата и расчет налога на прибыль с применением средств автоматизации учетного процесса // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 4. – С. 40-47.
2. Ноздрунова Н.Г. Государственное регулирование воспроизводства основного капитала АПК в России и развитых странах // Аграрная наука. – 2013. – № 9. – С. 5-6.
3. Сидоренко О.В. Учетно-аналитическое обеспечение финансовой деятельности сельскохозяйственных организаций // Вестник аграрной науки. – 2020. – №3 (84). – С. 125-137.

4. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16.10.2018 № 208н) – http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/715e3bс3ce15aeb950016a863db274e861a8bf31/
5. Шабанникова Н.Н. Методические основы сегментирования бухгалтерской информации при аудите операций с основными средствами // Аудит. – 2018. – № 4. – С. 26-34.

References

1. Gamidova N.G. The procedure for the formation of the financial result and the calculation of income tax using the means of auto-

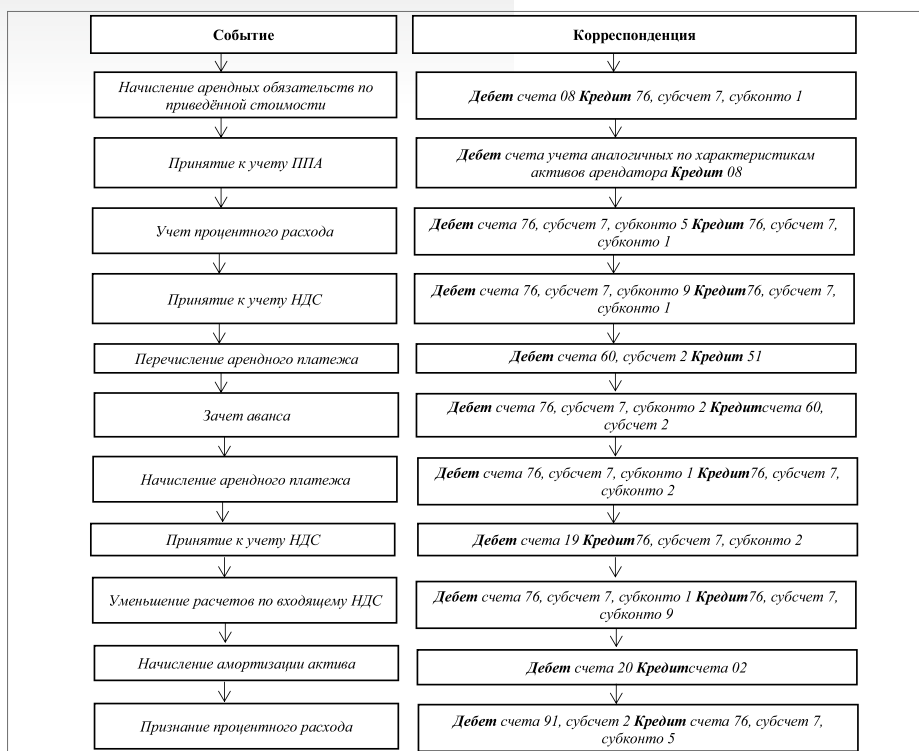


Рис. 7. Система бухгалтерских записей при учете арендных отношений.

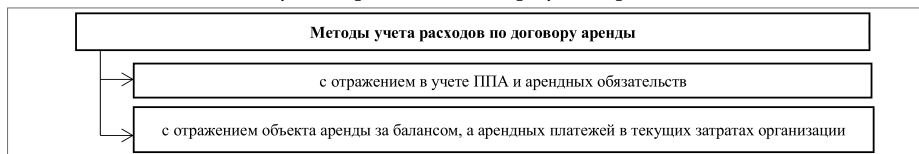


Рис. 8. Методы учета арендных обязательств.

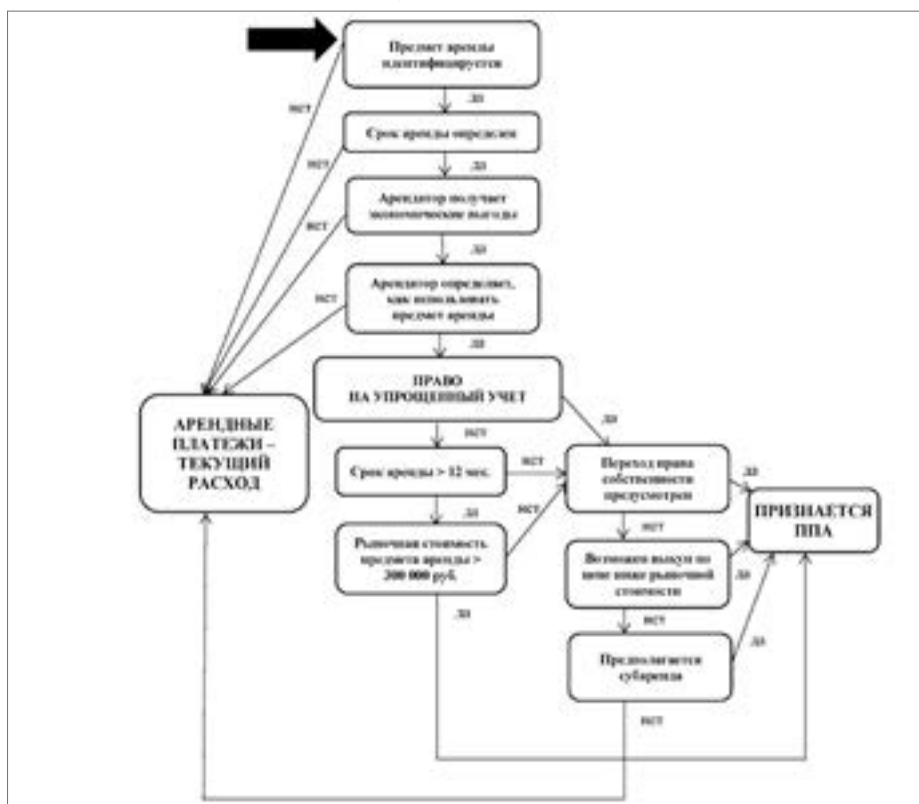


Рис. 9. Схема организации учета арендных отношений в современных условиях хозяйствования предприятий.

mation of the accounting process // Audit and financial analysis. – 2016. – № 4. – P. 40-47.

2. Nozdrunova N.G. State regulation of the reproduction of the fixed capital of the agro-industrial complex in Russia and developed countries // Agrarian science. – 2013. – №. 9. – P. 5-6.

3. Sidorenko O.V. Accounting and analytical support of financial activities of agricultural organizations // Bulletin of Agrarian Science. – 2020. – № 3 (84). – P. 125-137.

4. Federal accounting standard 25/2018 «Lease accounting» (approved by order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated October 16, 2018 № 208n) – http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/715e3bc3ce15aeb950016a863db274e861a8bf31/

5. Shabannikova N.N. Methodological foundations of segmentation of accounting information in the audit of operations with fixed assets // Audit. – 2018. – №. 4. – P. 26-34.

Учебное пособие
Управленческий анализ
 (с практикумом)

Авторы:
В.Т. Чай, Н.И. Чупахина

Материал излагается в строгой логической последовательности. Так, в первой главе раскрывается сущность управленческого анализа: приводятся методы, приемы и способы управленческого анализа, рассматривается информационное обеспечение управленческого анализа. Во второй главе излагаются понятие хозяйственных резервов и методики определения их величины. На конкретных примерах рассмотрены варианты управленческих решений и основные требования, позволяющие оценить качество этих решений. В третьей главе приводятся методы обоснования управленческих решений. Систематизированы показатели технического и технологического уровня производства, уровня организации труда и системы управления в четвертой главе. В главах с пятой по одиннадцатую рассматриваются отраслевые особенности управленческого анализа в разных сферах деятельности.

Соответствует ФГОС ВО последнего поколения.

Для студентов бакалавриата и специалитета, обучающихся по направлениям «Экономика», «Экономическая безопасность».



BOOK.ru
 ЧИТАТЬ ONLINE

Управление Федерального казначейства по г. Москве – центр компетенции по внешнему контролю (надзору) деятельности аудиторских организаций на территории Москвы и Московской области

Управление Федерального казначейства по г. Москве (далее – Управление) является одним из 13 территориальных органов Федерального казначейства, осуществляющих внешний контроль (надзор) деятельности аудиторских организаций, оказывающих услуги общественно значимым организациям.

Деятельность Управления в настоящее время охватывает более трети всех аудиторских организаций России, оказывающих услуги общественно значимым организациям.

Управление проводит выездные и документарные проверки аудиторских организаций, а также осуществляет профилактическую деятельность.

Панфилова Татьяна Михайловна



заместитель руководителя

Курирует и контролирует деятельность отделов:

- по надзору за аудиторской деятельностью;
- государственной гражданской службы и кадров;
- административно-финансового отдела;
- ведения федеральных реестров.

Координирует деятельность

Молодежного совета и Совета по истории.

Кадровая и молодежная политика Управления

В целях привлечения молодых и перспективных специалистов Управление активно участвует в кадровых мероприятиях, проводимых вузами города Москвы.

Дважды в год на территории Управления проходят Дни открытых дверей, на которых студенты встречаются с руководством и сотрудниками Управления, получают наиболее актуальную информацию об основных компетенциях, необходимых потенциальному сотруднику Управления, а также условиях поступления на государственную гражданскую службу.

Службу в Управлении часто называют «уникальным опытом» по ряду причин: от широкого спектра оказываемых государству и гражданам услуг до собственных «казначейских традиций».

В Управлении сформирована команда наставников, обладающих компетенциями в своих профессиональных направлениях.

Внедрена церемония «Посвящение в казначеи» молодых сотрудников.

Из наиболее активных специалистов, чей возраст не превышает 35 лет, в Управлении сформирован Молодежный совет, основными целями которого являются воспитание гражданственности, патриотизма, преемственности традиций, уважения к отечественной истории, поддержка инициатив молодежи и предоставления пространства для самореализации молодых специалистов.

Бухгалтерский учет 08.00.12

ЧАЯ В.Т.,
 д.э.н., профессор, действительный член РАЕН,
 директор СРО ААС по взаимодействию
 с государственными органами, член Правления СРО ААС,
 председатель Комиссии СРО ААС по контролю качества,
 член Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности,
 главный научный сотрудник кафедры учета, анализа и аудита
 экономического факультета МГУ имени М.В.Ломоносова

ЧУПАХИНА Н.И.,
 д.э.н., профессор кафедры экономики,
 управления и организации производства
 Старооскольского технологического института им А.А. Угарова
 (филиала) ФГАОУ ВО «Национальный Исследовательский
 технологический университет "МИСиС"»

Влияние технологий цифровой экономики на развитие бухгалтерского учета

Аннотация. В эпоху цифровой трансформации экономики информационная база бухгалтерского учета должна предоставлять данные, потенциально полезные для принятия решений инвестиционно-финансового характера, снижающие уровень неопределенности во взаимоотношениях независимых экономических субъектов. В статье рассматривается, как же решают проблемы бухгалтерского учета технологии цифровой экономики, такие как: роботизированная автоматизация процессов (RPA), «большие данные» (Big Data), распределенные базы данных (Blockchain).

Ключевые слова: бухгалтерский учет, цифровые технологии, RPA технологии, Big Data, Blockchain, прогнозирование, маркетинг, оптимизация, OL.

CHAYA V.T.,
 doctor of Economics, Professor, full member of RAEN,
 Director of SRO AAS for interaction with state bodies,
 member of the management Board of SRO AAS,
 the Chairman of the Commission of SRO AAS quality control, member
 of the Working body of the Council for auditing activities,
 chief researcher of the Department of accounting, analysis and audit,
 faculty of Economics Moscow state University named after M. V. Lomonosov

CHUPAKHINA N.I.,
 Doctor of Economics, Professor of the Department
 of Economics, Management and Organization
 of Production Starooskolsky Technological Institute
 named after A.A. Ugarov (branch)
 National University of Science and Technology "MISIS"

The impact of digital economy technologies on the development of accounting

Abstract. In the era of digital transformation of the economy, the information base of accounting should provide data that is potentially useful for making decisions of an investment and financial nature, reducing the level of uncertainty in the relationships of independent economic entities. The article discusses how digital economy technologies solve accounting problems, such as: robotic process automation (RPA), "big Data" (Big Data), distributed databases (Blockchain).

Keywords: accounting, Digital technologies, RPA technologies, Big Data, Blockchain, Forecasting, Marketing, optimization, OLAP.

В соответствии с законом о бухгалтерском учете «Бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.» [1]. В свою очередь, в том же законе дается определение бухгалтерской отчетности: «бухгалтерская (финансовая) отчетность – информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом

результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом» [1].

Из закона следует, что суть бухгалтерского учета и отчетности заключается в том, что происходит механическое исполнение определенных технических процедур в соответствии с предписанием регулятора учета.

Но сегодня, в эпоху цифровой трансформации экономики, информационная база бухгалтерского учета должна предоставлять данные не только о текущем финансовом

положении экономического субъекта, но и данные, потенциально полезные для принятия решений инвестиционно-финансового характера, снижающие уровень неопределенности во взаимоотношениях независимых экономических субъектов.

Вопросы развития бухгалтерского учета и обеспечения его соответствия требованиям новой экономики в последнее время являются предметом активного научного обсуждения. Многие исследователи сходятся во мнении о неопределенности перспектив бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики.

На сегодняшний день бухгалтерская и аудиторская виды деятельности находятся на стадии постепенного освоения и внедрения новых цифровых технологий, которые помогают бухгалтерскому учету и аудиту соответствовать требованиям времени.

Рассмотрим, как же решают проблемы бухгалтерского учета технологии цифровой экономики.

Наиболее востребованной в бухгалтерском учете и аудите технологией является Robotic Process Automation (RPA) – роботизированная автоматизация процессов или технология использования программных роботов для автоматизации бизнес-процессов.

Предпосылками внедрения программных роботов в определенной сфере деятельности являются: наличие рутинных, объемных, повторяющихся процессов, поддающихся достаточно легко алгоритмизации; стремление повысить эффективность и прозрачность бизнес-процессов, снизить возможные риски, связанные с человеческим фактором; стремление к цифровой трансформации.

Программный робот – это такое программное обеспечение, которое способно симулировать стандартные и повторяющиеся операции, выполняемые сотрудниками в информационных системах и приложениях.

RPA-платформа – это программное обеспечение, с помощью которого можно программировать робота под свои задачи. Разработкой таких платформ активно занимаются российские вендоры. Они уделяют особое внимание интеграции с отечественными решениями – например, 1С, Яндекс или Telegram – и требованиям Минцифры [2]. Примерами таких платформ являются: PIX Robotics, Primo RPA, Robin RPA и др [3].

Создание программы-робота в выбранной RPA-платформе и общий принцип работы показан на рис.1.

На рис. 2 показаны процессы и операции, где активно внедряется технология RPA.

По данным GVR (Grand View Research, Inc.), к 2025 году ожидается, что расходы компаний на технологии RPA составят \$3,11 миллиардов (рис. 3) [4].

В России RPA также востребованы. Свидетельством востребованности RPA является то, что рынок таких систем, по данным компании ООО «ИБА», в 2021 году продемонстрировал очень высокие темпы роста и достиг 16 млрд руб. В 2019 году этот объем был всего 1,5 млрд руб. Вместе с тем, большую часть рынка занимали зарубежные продукты, чьи вендоры ушли из России, например, UiPath, SAP iRPA, Automation Anywhere, Blue Prism. В текущем году российские RPA переживают стремительный рост спроса, вчерашние российские стартапы превращаются в крупных вендоров. На это повлияло и то, что российские продукты существенно дешевле, и при этом их стоимость не привязана к курсам иностранных валют. По прогнозам, к 2024 году доля российских RPA по количеству клиентов на российском рынке составит более 90%, хотя в 2021 она была менее 10%, например, только у лидера рынка PIX Robotics



Рис. 1. Создание и общий принцип работы программы-робота.

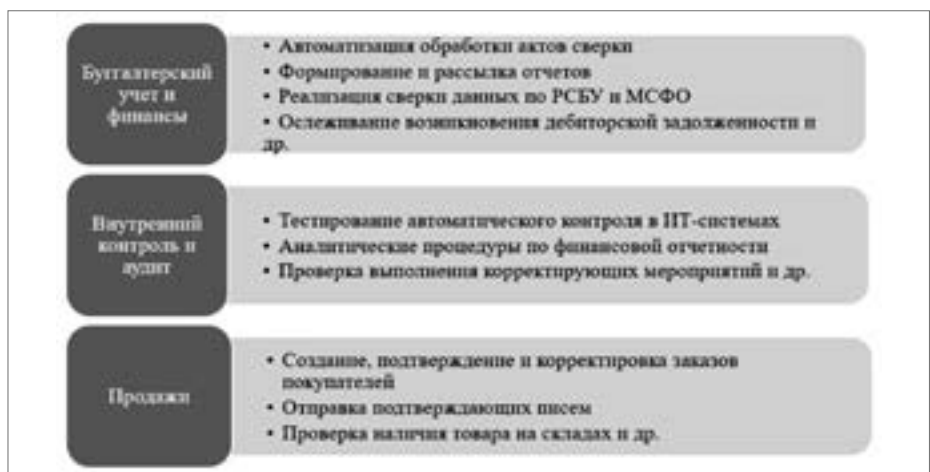


Рис. 2. Процессы и операции, где активно внедряется технология RPA.

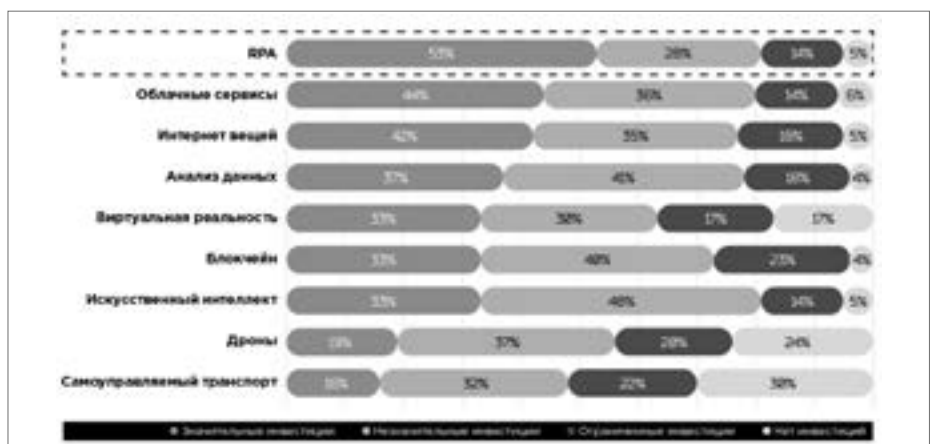


Рис. 3. Инвестиции в различные отрасли, Grand View Research.

клиентская база выросла более чем в три раза, а количество роботов – более чем в 10 раз. Похожие процессы и темпы роста происходят и у других российских вендоров, что позволяет говорить о структурном изменении рынка в пользу российских RPA-платформ.

«К 2024 году доля российских RPA по количеству клиентов на российском рынке составит более 90%, хотя в 2021 она была менее 10%, прогнозирует ООО «ИБА»» (рис. 4).

RPA в сегодняшнем виде не является искусственным интеллектом, но развивается

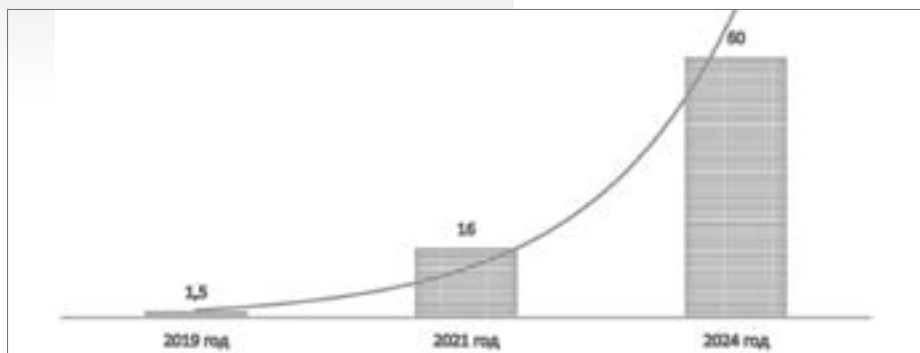


Рис. 4. Развитие рынка RPA в России (в млрд руб.) Источник: ООО «ИБА», август 2022.

в сторону интеллектуализации. Разработчики подключают к платформам различные решения для распознавания и анализа изображений и текста (OCR, ML). Робот учится обходить капчу, исправлять ошибки в документах и многое другое.

Следующие технологии цифровой экономики, расширяющая возможности бухгалтерского учета – технологии Big Data.

Термин «большие данные», или Big Data, пришел в нашу жизнь вместе с понятием «цифровая экономика» и обозначает огромные объемы структурированных и неструктурированных данных различных типов.

Таким образом, основные характерные признаки больших данных – это большой объем информации, высокая скорость изменения информации, разнообразие и разнородность данных [5].

Технологии Big Data могут быть полезными при решении следующих задач:

- прогнозирование ситуации на рынке;
- совершенствование продукции;
- принятие оперативных управленческих решений;
- маркетинг и оптимизация продаж;
- увеличение производительности труда;
- эффективная логистика;
- мониторинг состояния основных фондов.

Базы данных (БД) в том числе бухгалтерских программ наполнены огромным количеством полезной информации, которую можно использовать в аналитике. Исходниками для дашбордов – инструментов анализа, могут стать бухгалтерская документация, складские данные, информация о работе отделов и так далее.

Но эта информация – специфичная. Чтобы использовать для анализа технологии больших данных, например, OLAP – технологии, ИТ-специалистами созданы и совершенствуются инструменты, позволяющие перевести данные в формат, подходящий для анализа с помощью технологий Big Data.

Таким образом, подключение современной BI-системы к БД программы позволяет получить актуальную визуализацию реальных бизнес-процессов и принимать более взвешенные управленческие решения.

Можно отметить возможные направления применения Blockchain в бухгалтерском учете, которые позволят снизить расходы на

его ведение и увеличить ценность бухгалтерской информации [6].

1. Расчеты с внешними контрагентами. При внедрении Blockchain устраняется необходимость сверки расчетов. Формирование и списание дебиторских и кредиторских задолженностей сторон сделки будет происходить одновременно в одинаковой оценке в момент транзакции. Подтверждать факт транзакции и ее оценку не придется.

Бухгалтеру останется только правильно классифицировать приобретенный/переданный актив и соответствующий доход/расход.

2. Движение активов внутри предприятия. Если представить любой факт хозяйственной жизни внутри предприятия как транзакцию, то в режиме реального времени можно получать информацию о движениях любых активов.

Работа бухгалтера здесь будет сводиться к правильной классификации поступивших ценностей и формированию стоимости объекта учета.

Можно организовать локальный Blockchain внутри одного предприятия или группы компаний: отпуск любых активов из мест хранения акцептуется получателем, после чего актив автоматически списывается на соответствующие счета.

3. Оперативный учет в режиме реального времени. Благодаря Blockchain пропадет необходимость ждать обработку первичного документа бухгалтером. «Первичка», в принципе, станет не нужна ни в бумажном, ни в электронном виде. Вместо нее – фиксация транзакции в Blockchain.

Очевидно, что тематика Blockchain только начинает изучаться бухгалтерским сообществом. Но уже есть однозначное понимание неотвратимости его прихода и необходимости перестраивать привычный подход к ведению бухгалтерии.

Поэтому можно резюмировать влияние технологий цифровой экономики на развитие бухгалтерского учета следующим образом:

- RPA технологии, которые кроме учетных, контрольных функций (управление дебиторской, кредиторской задолженностью, проведение сверок с контрагентами, управление запасами и др.) позволяют осуществлять анализ и консолидацию данных из любых источников, делают учет более прозрачным, снижают риски, связанные с безопасностью данных;

- технологии Big Data позволяют использовать данные бухгалтерского учета для принятия текущих и стратегических управленческих решений;

- технология Blockchain позволит эффективно бороться с мошенничеством и значительно расширит возможность регулирующих органов отслеживать деятельность организации, сделает учет прозрачным, позволит его вести его в реальном времени.

Все вышесказанное вселяет уверенность в том, что внедрение новых технологий решит назревшие проблемы и произведет революцию в российском бухгалтерском учете, анализе и аудите.

Литература

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» – https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=15014-ederalnyi_zakon_ot_06.12.2011__402-fz_o_bukhgalterskom_uchete.

2. Роботизированная автоматизация процессов Robotic Process Automation RPA – https://www.tadviser.ru/index.php/RPA_-Роботизированная_автоматизация_процессов.

3. Избавляйтесь от рутинных задач: рейтинг российских RPA-платформ 2022 – <https://www.comnews.ru/content/222456/2022-10-10/2022-w41/izbavlyaytes-rutinnykh-zadach-reyting-rossiyskikh-rpa-platform-2022>.

4. Robotic Process Automation – новый взгляд на старые технологии – URL : <https://habr.com/ru/company/jetinfosystems/blog/447398/>.

5. Что такое Big Data и почему их называют «новой нефтью» – <https://trends.rbc.ru/trends/innovation/5d6c020b9a7947a740fea65c>,

6. Блокчейн Blockchain – [https://www.tadviser.ru/index.php/Статья:Блокчейн_\(Blockchain\)](https://www.tadviser.ru/index.php/Статья:Блокчейн_(Blockchain)).

References

1. Federal Law No. 402-FZ dated 6.12.2011 "On Accounting" [Electronic resource]: 2022 – https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=15014-ederalnyi_zakon_ot_06.12.2011__402-fz_o_bukhgalterskom_uchete.

2. Robotic Process Automation RPA – https://www.tadviser.ru/index.php/RPA_-Роботизированная_автоматизация_процессов.

3. Get rid of routine tasks: rating of Russian RPA platforms 2022 – <https://www.comnews.ru/content/222456/2022-10-10/2022-w41/izbavlyaytes-rutinnykh-zadach-reyting-rossiyskikh-rpa-platform-2022>.

4. Robotic Process Automation – a new look at old technologies – <https://habr.com/ru/company/jetinfosystems/blog/447398/>.

5. What is Big Data and why they are called "new oil" – <https://trends.rbc.ru/trends/innovation/5d6c020b9a7947a740fea65c>.

6. Blockchain – [www.tadviser.ru/index.php/Статья:Блокчейн_\(Blockchain\)](https://www.tadviser.ru/index.php/Статья:Блокчейн_(Blockchain)).

Аудит 08.00.12

*МАРЧЕНКОВА Ирина Николаевна,
к.э.н., доцент кафедры экономики, информатики
и математики Старооскольского филиала
ФГАОУ ВО «Белгородский государственный
национальный исследовательский университет»,
i.marchenkova@mail.ru*

*УДОВИКОВА Алла Александровна,
к.э.н., доцент кафедры экономики, информатики
и математики Старооскольского филиала
ФГАОУ ВО «Белгородский государственный
Национальный исследовательский университет»,
udovikova@yandex.ru*

Специфика налогового аудита в условиях современного экономического развития

Аннотация. В статье налоговый аудит представлен как независимая проверка состояния бухгалтерского и налогового учета, так и расчетов с бюджетом по налогам и сборам. Соответствующие контрольные процедуры проводятся с целью выявления нарушений законодательства в области налогообложения и определения налоговых рисков, что соответственно влечет за собой выработку рекомендаций по их устранению. Именно налоговый аудит дает возможность не только минимизировать налоговые риски, избежать начисления штрафных санкций, но и предотвратить банкротство хозяйствующего субъекта.

Ключевые слова: налоговый аудит, аудит налогообложения, проверка, налоги, финансовый аудит, методика, аналитические процедуры, налоговый контроль, аудитор, сравнительный анализ, налоговые органы.

*MARCHENKOVA Irina Nikolaevna,
Candidate of Economic Sciences, associate Professor
of the Department of Economics, computer science
and mathematics of the Starooskolsky branch
of Federal State Autonomous educational institution
«Belgorod State national research University»,
i.marchenkova@mail.ru*

*UDOVIKOVA Alla Alexandrovna,
Candidate of Economic Sciences, associate Professor
of the Department of Economics, computer science
and mathematics of the Starooskolsky branch
of Federal State Autonomous educational institution
«Belgorod State national research University»
e-mail: udovikova@yandex.ru*

Specifics of tax audit in the conditions of modern economic development

Abstract. In the article, tax audit is presented as an independent check of the state of accounting and tax accounting, as well as calculations with the budget for taxes and fees. The relevant control procedures are carried out in order to identify violations of legislation in the field of taxation and determine tax risks, which accordingly entails the development of recommendations for their elimination. It is the tax audit that makes it possible not only to minimize tax risks, avoid the accrual of penalties, but also to prevent the bankruptcy of an economic entity.

Keywords: tax audit, tax audit, audit, taxes, financial audit, methodology, analytical procedures, tax control, auditor, comparative analysis, tax authorities.

Динамичность российского законодательства повышает вероятность появления ошибок у налогоплательщиков и налоговых агентов при ведении учета расчетов с бюджетом по налогам и сборам, что приводит к увеличению числа арбитражных споров с налоговыми органами, в результате чего возрастают налоговые риски. Для обеспечения эффективности хозяйственной деятельности в современных условиях экономические субъекты обязаны соблюдать налоговое законодательство, «платить за-

конно установленные налоги и сборы» в соответствии со статьей 57 Конституции РФ [1]. Опираясь на аналитические данные ФНС, расчеты с бюджетом представляют такую часть финансовых операций организации, без которых невозможно выполнение обязательств перед государством. Именно поэтому необходимо правильно определять налоговые базы и суммы налогов, уплачиваемых в бюджет.

Аудиторская деятельность представляет собой многогранную систему разбора до-

стоверности, либо недостоверности, ведения учета. Одним из значимых в настоящее время, а также перспективных и эффективных видов контроля финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов является независимый контроль расчетов с бюджетом по налогам и сборам.

1. Ключевыми нормативными документами, регулирующим процедуры проведения контрольных мероприятий по соблюдению налогового законодательства, выступает Федеральный закон «Об ауди-

Табл. 1. Анализ понятийного аппарата «налогового аудита».

Автор	Употребляемые понятия	Содержание понятий
Шеремет А.Д., Суиц В.П. [5]	Аудит консолидированного налогоплательщика	Аудит консолидированного налогоплательщика – независимая проверка систем бухгалтерского и налогового учета группы на предмет правильности формирования налогооблагаемой базы по каждому виду налогов, исчисления и уплаты налогов и сборов за определенный период времени; состояния расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами; соответствия систем бухгалтерского и налогового учета требованиям действующего законодательства
Ахметшин А.Ф. [6]	Налоговый аудит	Автор относит налоговый аудит к сопутствующим услугам, подчеркивая его необязательный (инициативный) характер
Жакипбеков Д.С. [7]	Аудит налогообложения. Налоговый аудит	Оба понятия рассматриваются автором как идентичные.
Казакова Н.А. [8]	Аудит налогообложения	Аудит налогообложения – сложный и трудоемкий процесс, подразумевающий тщательную проверку соблюдения законодательства о налогах и сборах, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также контроль устранения выявленных нарушений
Карагод В.С., Протасова О.Н. [9]	Аудит расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами	Данный вид аудита авторы рассматривают как специальное аудиторское задание, выполняемое в ходе оказания «сопутствующих налоговых услуг»
Киреева В.В. [10]	Налоговый аудит	Налоговый аудит – отдельное направление в системе отечественного аудита. Автор различает такие понятия, как комплексный, тематический и структурный налоговый аудит
Королева Г.А., Новикова Т.Ю. [11]	Аудит системы налогообложения предприятия (АСНП)	Авторы рассматривают АСНП как производный вид аудита, направленный на решение конкретной задачи – «подтверждение достоверности показателей налогового учета и отчетности экономического субъекта»
Пучкова Е.М. [12]	Аудит налогообложения	Аудит налогообложения представляет собой независимую экспертную проверку состояния систем налогового и бухгалтерского учета, расчетов организации по налогам и сборам, а также разработку комплекса мер по защите предприятия от привлечения к налоговой ответственности. Налоговый аудит – это независимая проверка состояния бухгалтерского и налогового учета, а также расчетов организации по налогам и сборам, это экспертиза налоговых платежей клиента с целью выявления налоговых рисков и резервов снижения налоговой нагрузки на бизнес
Федорченко И., Золоторева Г. [13]	Аудиторские услуги в сфере налогообложения. Налоговый аудит. Аудит налогообложения	Налоговый аудит – исследовательский процесс, базирующийся на научно обоснованных принципах контроля качества аудиторской услуги, подчиненный целям оптимизации налоговых обязательств в строго определенных правовых рамках
Шурчкова И.Б. [14]	Налоговый аудит	Налоговый аудит – любая проверка правильности исчисления и своевременности уплаты в бюджет налогов, вне зависимости от целевой направленности и характера отношений между субъектом и аудируемой организацией

торской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ [2] и Приказ министерства финансов Российской Федерации «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» [3]. Однако в данном законе № 307-ФЗ не находят отражения дефиниция «налоговый аудит». В нем также отсутствуют какие-либо упоминания об аспектах проверки обязательств перед бюджетом по налогам в рамках аудита, за исключением прочих услуг (постановка, восстановление и ведение налогового учета и другие).

В связи с этим продолжаются дискуссии не только о концепции налогового аудита, но и о его месте в структуре аудиторской

деятельности. Ситуация обостряется с появлением концепции налогового аудита в рамках деятельности налоговых органов, в связи с созданием в их структуре подразделений налогового аудита. Последнее обстоятельство было продиктовано, прежде всего, огромным количеством дел в арбитражных судах по налоговым спорам, что в свою очередь свидетельствует о существующих проблемах, как в деятельности налоговых органов, так и в аудиторской деятельности. В таблице 1 представлен сравнительный анализ специфических категорий и понятий в сфере налогового аудита.

Обобщив мнение авторов, мы пришли к выводу, что налоговый аудит – это независимая проверка корректности формирования бухгалтерских отчетов и налоговых регистров, а также мониторинг оформления

деклараций, с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды.

Таким образом, комплексный анализ трактовок, предлагаемых отечественными учеными, позволил сделать вывод о существовании двух концептуальных подходов к рассмотрению категории «налоговый аудит»:

- налоговый аудит как внутренний контроль налоговых органов;
- налоговый аудит как аудиторско-консалтинговая деятельность.

Налоговый аудит проводится как в инициативном, так и в обязательном порядке.

Табл. 2. Отличие налогового и досудебного аудита.

Признак	Налоговый аудит	Налоговый (досудебный) аудит
Инициатор	1. Экономический субъект (организация или ИП) при инициативном аудите. 2. Государство при обязательном аудите	Налогоплательщик (юридическое или физическое лицо)
Основание для проведения	Заключение договора о проведении аудиторской проверки	Подача налогоплательщиком возражений (разногласий), жалоб в налоговый орган
Исполнитель	1. Индивидуальный аудитор. 2. Аудиторская компания. 3. Служба внутреннего аудита компании	Подразделение досудебного аудита налоговых органов
Назначение	Независимая экспертная проверка состояния систем налогового и бухгалтерского учета, финансовых отчетных документов	Независимое экспертное рассмотрение поданных налогоплательщиком жалоб, возражений, материалы налоговой проверки
Цели	Выражение мнения о степени достоверности и соответствия нормам налогового законодательства, проверка правильности начисления и уплаты налогов	Выражение мнения о законности и обоснованности обжалуемых действий налоговым органом
Задачи	Определение правильности исчисления и уплаты налогов. Предупреждение возможных претензий и штрафных санкций. Помощь в оптимизации налогообложения. Проверка правильности составления отчетности	Контроль соблюдения всех этапов проведения налоговой проверки. Урегулирование налогового спора в досудебном порядке
Итоговые документы	Заключение по результатам проведения налогового аудита	Экспертное заключение, по результатам рассмотрения материалов проверки и возражений налогоплательщика

В случае возникновения возражений (разногласий) по акту налогового контроля проводится досудебный аудит. Основные различия в проведении налогового и досудебного аудита представлены в табл. 2 [9, 12].

Результаты исследования позволяют констатировать, что сформирован устойчивый спрос на проведение налогового аудита, при этом нормативное регулирование аудиторской проверки практически отсутствует. Единственным российским документом, который носит рекомендательный характер, является Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 г. Протокол № 1) [4].

Чаще всего проводится финансовый аудит – это комплексная проверка экономического и финансового состояния организации, проверка достоверности информации в финансовой отчетности организации, а также анализ и оценка перспектив ее развития, которая может проводиться как специалистами самой организации (внутренний аудит), так и сторонними аудиторскими компаниями по заказу руководства (независимый аудит).

Но практика показала необходимость дегализации проведения контрольных процедур, в частности, по правильности исчисления и уплаты налогов и сборов - налоговый аудит.

В настоящее время актуально сопоставление общего (финансового) и налогового аудита по ключевым характеристикам (табл. 3) [6, 10].

Между финансовым и налоговым аудитом имеются существенные различия.

Некоторые авторы считают, что эти два направления аудита взаимно пересекаются, т.е. в процессе общего аудита проводится и налоговый аудит. Однако это не совсем так. При проведении аудита бухгалтерской отчетности аудитором проверяются вопросы правильности исчисления и уплаты налогов только выборочным способом, и получаемый в результате объем выборки, содержащий сведения о достоверности бухгалтерской отчетности, является недостаточным по отношению к налоговой отчетности. Соответственно, именно поэтому помимо обязательных процедур общего аудита многие организации отдельно указывают в договорах с аудиторскими компаниями объем работ и по налоговому аудиту. Для относительно небольших организаций отсутствие работ по осуществлению налогового аудита влечет за собой незначительные налоговые риски, чего нельзя сказать про более крупные предприятия (большие обороты капитала, территориально-распределенные сети структурных подразделений), поскольку для подобного рода экономических субъектов жизненно необходимы процедуры полноценного налогового аудита [5, 13].

Налоговый аудит является более значимым для компании, нежели финансовый, поскольку, во-первых, он является инициативным, и его объемы растут, а во-вторых, управленческий персонал использует данный вид аудита для минимизации налоговых рисков и организации эффективной системы налогового менеджмента компании.

Следует отметить, что классификация налогового аудита не приводится в научной литературе, в связи с тем, что данная тема только рассматривается в статьях молодых ученых или в диссертациях на соискание ученых степеней. Так, можно выделить

классификацию В.В. Киреевой [10], которая предлагает в качестве классификационных признаков налогового аудита выделить: характер заказа, периодичность проверки, сроки проверки, метод проверки, вид оказываемой услуги, объект проверки и субъект проверки (табл. 4).

Независимо от вида налогового аудита процесс его проведения включает в себя три основных этапа:

- 1) начальный этап, включающий в себя предварительную оценку существующей системы налогообложения аудируемой организации;
- 2) основной этап – проверка правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов в бюджет;
- 3) заключительный этап – оформление результатов налогового аудита [5].

С целью сбора аудиторских доказательств на каждом этапе налогового аудита аудиторы выполняют определенные проверочные действия и необходимые аудиторские процедуры.

В результате осуществления указанных процедур формируется аудиторское заключение и составляется отчет аудитора. В заключении об итогах исполнения аудиторы формулируют свою точку зрения об уровне полноты отражения и правильности исчисления, своевременности уплаты хозяйствующим субъектом налоговых платежей во внебюджетные фонды и бюджет. Отчет аудитора включает предложения по корректировке выявленных основных ошибок и дальнейшему их недопущению, предложения в отношении порядка исчисления налогов, включая правильность применения льгот, список вопросов, вызывающих интерес у руководства организации, рекомендации по уменьшению размера налоговых

Табл. 3. Сравнительный анализ финансового и налогового аудита.

Финансовый аудит	Налоговый аудит
ЦЕЛЬ	
Выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц	Выражение мнения о достоверности налоговой отчетности аудируемых лиц, соответствии порядка формирования, отражения в учете и уплаты законно установленных налогов
ФУНКЦИИ:	
1) обеспечение заинтересованных пользователей (собственников, акционеров, кредиторов) полной, достоверной и объективной информацией о хозяйственной деятельности; 2) анализ хозяйственной деятельности по данным бухгалтерского учета и отчетности; 3) планирование и бюджетирование; 4) оперативное управление (регулирование, координация и мониторинг планов); 5) независимый финансовый контроль	1) обеспечение заинтересованных пользователей (руководителей, собственников, государство в лице уполномоченных органов) полной, достоверной и объективной информацией об исполнении налоговых обязательств в соответствии с нормами налогового законодательства; 2) оптимизация налогообложения на основе глубокого анализа деятельности клиента; 3) налоговое планирование; 4) текущее налоговое консультирование (сопровождение); 5) независимый налоговый контроль
ПРЕДМЕТ	
Независимый финансовый контроль	Независимый налоговый контроль
ОБЪЕКТ ИССЛЕДОВАНИЯ	
Хозяйственная деятельность организаций, т.е., совокупность производственных отношений, рассматриваемая во взаимодействии с ее техническими, социальными и природными условиями. Финансовая (бухгалтерская) отчетность	Сторона (информация о) хозяйственной деятельности организации, с наличием которой законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанностей по уплате налогов. Налоговая отчетность
МЕТОД	
Единство анализа и синтеза, изучение показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности в их взаимосвязи и развитии	Единство анализа и синтеза, изучение налоговых показателей в их взаимосвязи и развитии, а также связи с показателями финансовой (бухгалтерской) отчетности
МЕТОДИКА	
Совокупность конкретных процедур, методов расчета, сопоставлений, применяемых для обоснования мнения о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности	Совокупность конкретных процедур, методов расчета, сопоставлений, применяемых для обоснования мнения о степени достоверности налоговой отчетности
<i>Аналитические процедуры</i>	
1. Сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с плановыми показателями, определенными экономическим субъектом. 2. Сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с прогнозными показателями, самостоятельно определенными аудитором. 3. Сравнение показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, устанавливаемыми действующим законодательством или самим экономическим субъектом. 4. Сравнение показателей бухгалтерской отчетности со среднеотраслевыми данными. 5. Сравнение показателей бухгалтерской отчетности с небухгалтерскими данными (данными, не входящими в состав бухгалтерской отчетности). 6. Анализ изменений с течением времени показателей бухгалтерской отчетности и относительных коэффициентов, связанных с ними. 7. Другие виды аналитических процедур, в том числе учитывающие индивидуальные особенности организационной структуры экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит	1. Общий анализ и рассмотрение элементов системы налогообложения экономического субъекта. 2. Определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели. 3. Проверка методики исчисления налоговых платежей. 4. Правовая и налоговая экспертиза существующей системы хозяйственных взаимоотношений. 5. Оценка документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налогов. 6. Предварительный расчет налоговых показателей экономического субъекта. 7. Проверка и подтверждение правильности исчисления и своевременности уплаты экономическим субъектом налогов в бюджет
СВЯЗЬ С ВНУТРЕННИМ АУДИТОМ	
Эффективность деятельности внутреннего аудита уменьшает аудиторские риски внешних аудиторов	

обязанностей и совершенствованию системы бухгалтерского и налогового учета в части налогообложения [13].

Также следует отметить, что налоговый аудит может дополняться широким спектром прочих услуг. Например, очень часто налоговый аудит сочетается с налоговым консультированием (налоговым консал-

тингом). Аудитор в дополнение проверки, проведенной в рамках налогового аудита, может оценивать законность схем оптимизации налоговых платежей, налоговых режимов, применяемых проверяемым хозяйствующим субъектом, и обосновывать мнение о целесообразности их использования, вырабатывать рекомендации по опти-

мизации налогообложения и минимизации налоговых рисков и т.д.

Российская практика становления института налогового консультирования имеет под собой основу практического аудита, который занимался и вопросами налогообложения. Несомненно, выработка законодательной базы, норм и правил сугубо для установления

статуса налогового консультанта в Российской Федерации, учитывающей и международную практику налогового аудита и консультирования, позволит повысить качество налоговых отношений в стране.

Анализируя зарубежный опыт развития негосударственного налогового аудита и налогового консультирования, можем сделать вывод о том, что деятельность в этой области достаточно широко распространена [15]. Правовыми нормами множества стран устанавливаются четкие профессиональные требования к специалистам, оказывающим услуги по налоговому консультированию и аудиту. Также одним из обязательных требований в законодательстве многих стран мира является страхование ответственности налоговых консультантов.

Подводя итог исследования, следует отметить, что повышенная сложность операций, связанных с расчетом налогов и сборов, – основная причина, которая привела к выделению налогового аудита в самостоятельную область проверки. Контроль правильного начисления налоговых платежей необходим не только компаниям, а в большей степени он необходим государству, ведь из налоговых поступлений складывается бюджет, а соответственно, что оказывает внимание на стабильность развития государства и поддержание социально значимых проектов и программ.

Литература

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 01.07.2020 № 11-ФКЗ) // *Собрание законодательства РФ*, 01.07.2020, N 31, ст. 57.
2. Федеральный Закон от 30 декабря 2008 г. «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ (в ред. от 11 июня 2021 г. № 358-ФЗ). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/.
3. О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов министерства финансов Российской Федерации [: приказ Минфина РФ от 9 января 2019 г. № 2н. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317185/.
4. Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудита и другие сопутствующие услуга по налоговому вопросам. Общение с налоговыми органами [Электронный ресурс]: протокол Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации от 11.07.2000 г. № 1. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28966/.
5. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит : учебник / под общ. ред. проф. А.Д. Шеремета. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2019.
6. Ахметшин А.Ф. Налоговый аудит как отдельный элемент в системе общего аудита

Табл. 4. Классификация видов налогового аудита.

Классификационный признак	Виды аудита
Характер заказа	Инициативный
	Обязательный
Периодичность проверки	Первоначальный
	Периодический
Срок проведения	Промежуточный
	Годовой
Метод проверки	Подтверждающий
	Системно-ориентированный
	Базирующийся на риске
Вид оказываемой услуги	Налоговой отчетности
	Отдельных частей, связанных с расчетами по налогам и сборам
	Согласованная процедура, связанная с расчетами по налогам и сборам

// Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО. – 2014. – № 6. – С. 37-41.

7. Жакинбеков Д.С. Налоговый аудит как самостоятельная категория // *Аудит и финансовый анализ*. – 2012. – № 5. – С. 253-256.

8. Аудит : учебник для бакалавриата и специалитета / Н.А. Казакова [и др.]; под общ. ред. Н. А. Казаковой. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Изд. Юрайт, 2019.

9. Карагод В.С., Протасова О.Н. Аудит: учебник для бакалавриата и магистратуры / под ред. В. С. Карагода. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Изд. Юрайт, 2017.

10. Киреева В.В. Сущность налогового аудита: практический и теоретический аспект. // *Таврический научный обозреватель*. – 2016. – № 9 (14). – С. 68-86.

11. Королева Г.А., Новикова Т.Ю. Аудит : учеб. пособие. – Ярославль: ЯрГУ им. П.Г. Демидова, 2015.

12. Пучкова Е.М. Налоговый аудит как новая форма реализации контроля в системе налогового администрирования // *Научный вестник Государственного автономного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Невинномысский государственный гуманитарно-технический институт»*. – 2015. – № 1. – С. 75-80.

13. Федорченко И., Золоторева Г. Аудит : учебник для бакалавров. – М. : НИЦ ИНФРА-М, 2020.

14. Шурчкова И.Б. Налоговый аудит: теоретико-методологические и организационно-методические аспекты гармонизации во внутренней и внешней среде. // *Аудит и финансовый анализ*. – 2012. – № 2. – С. 216-222.

15. Arens, Alvin A. Auditing and assurance services: an integral approach, 12th ed. Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2012.

References

1. The Constitution of the Russian Federation (adopted by popular vote on 12.12.1993) (subject to amendments made by the Laws of the Russian Federation on Amendments to the Constitution of the Russian Federation dated 30.12.2008 No. 6-FKZ, dated 30.12.2008 No. 7-FKZ, dated 05.02.2014 No. 2-FKZ, dated 01.07.2020 No. 11-FKZ) // *Collection of Leg-*

islation of the Russian Federation, 01.07.2020, N 31, art. 57.

2. About audit activity [Electronic resource]: feder. Law No. 307-FZ of December 30, 2008 (as amended. dated June 11, 2021, No. 358-FZ) // *Reference legal system «Consultant Plus»*. Sec. «Legislation». – Access mode: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/.

3. On the introduction of international auditing standards in the territory of the Russian Federation and on the invalidation of certain orders of the Ministry of Finance of the Russian Federation [Electronic resource]: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 2n dated January 9, 2019 // *SPS «Consultant Plus»*. Sec. «Legislation». – Access mode: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317185/.

4. Methodology of audit activity «Tax audit and other related services on tax issues. Communication with tax authorities [Electronic resource]: Protocol of the Commission on Auditing Activities under the President of the Russian Federation No. 1 dated 11.07.2000 // *Reference legal system «Consultant Plus»*. Sec. «Legislation». – Access mode: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28966/.

5. Sheremet A.D. Audit: textbook / A.D. Sheremet, V.P. Suits; under the general editorship of prof. A.D. Sheremet. – 3rd ed., reprint. and add.– Moscow: INFRA-M, 2019.

6. Akhmetshin, A.F. Tax audit as a separate element in the system of general audit/ A.F. Akhmetshin // *Economics, statistics and computer science. Vestnik UMO*. – 2014. – No. 6. – Pp. 37-41.

7. Zhakipbekov D.S. Tax audit as a separate category // *Audit and financial analysis*. – 2012. – No. 5. – Pp. 253-256.

8. Audit: textbook for bachelor and specialist degrees / N. Kazakov A. [and others]; under the general editorship of N. A. Kazakova. – 3rd ed., reprint. and additional – M.: Yurayt Publishing House, 2019.

9. Karagod V.S., Protasov O.N. Audit: textbook for undergraduate and graduate studies / edited by V.S. Karagod.– 3rd ed., reprint. and additional. – M. : Yurayt Publishing House, 2017.

10. Kireeva V.V. The essence of tax audit: practical and theoretical aspect // *The Tauride scien-*

tific observer. – 2016. – № 9 (14). – Pp. 68-86.

11. *Koroleva G.A., Novikova T.Y.* Audit : textbook. Manual. – Yaroslavl: YarGU named after P. G. Demidov, 2015..

12. *Puchkova E.M.* Tax audit as a new form of control implementation in the system of tax administration // Scientific Bulletin of the State Autonomous Educational Institution of

Higher professional education «Nevinnomyssk State Humanitarian and Technical Institute». – 2015. – No. 1 – Pp. 75-80.

13. *Fedorchenko I., Zolotareva G.* Audit : textbook. – M. : SIC INFRA-M, 2020. – (Higher education. Bachelor's degree).

14. *Surkova I.B.* Tax audit: theoretical-methodological and organizational-methodical

aspects of harmonization in the internal and external environment // Audit and financial analysis. – 2012. – No. 2. – Pp. 216-222.

15. *Arens, Alvin A.* Auditing and assurance services: an integral approach, 12th ed. Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2012.

Аудит 08.00.12

ДЕРГАЧЁВА Татьяна Анатольевна,
к.э.н., и.о. доцента ТФ РЭУ им. Г.В. Плеханова,
старший преподаватель
Университета мировой экономики и дипломатии,
dergachevat@mail.ru

Аудиторские доказательства и аналитические процедуры в аудите медицинского учреждения в условиях цифровизации

Аннотация. В статье рассматриваются значение проведения финансового аудита медицинского учреждения для заинтересованных сторон. Автором отмечается специфика сбора аудиторских доказательств и применения аналитических процедур для проведения аудита медицинского учреждения. Выявляется необходимость законодательного отнесения крупных специализированных медицинских центров в категорию субъектов для проведения обязательных аудиторских проверок. Подчеркивается важность подготовки аудиторов, а также делается обзор цифровых технологий для проведения аудита.

Ключевые слова: аудит, медицинский центр, здравоохранение, стандарты аудита, аудиторские доказательства, аналитические процедуры, обязательная аудиторская проверка, комплаенс-аудит, закупки, квалификационный сертификат аудитора, цифровизация.

DERGACHEVA Tatyana Anatolevna,
Candidate of Economics, acting associate professor
of the branch of the Russian Economic University
named after G.V. Plekhanov in Tashkent,
dergachevat@mail.ru

Transformation of the external quality control system of auditing activities

Abstract. The article discusses the importance of conducting a financial audit of a medical institution for interested parties. The author notes the specifics of collecting audit evidence and applying analytical procedures for conducting an audit of a medical institution. The necessity of legislative attribution of large specialized medical centers to the category of subjects for mandatory audits is revealed. The importance of training auditors is emphasized, as well as an overview of digital technologies for conducting an audit.

Keywords: audit; exter audit, medical center, healthcare, audit standards, audit evidence, analytical procedures, mandatory audit, compliance audit, procurement, auditor qualification certificate, digitalization.

В аудиторской деятельности различают несколько видов аудита:

1) внутренний и внешний – по категории аудиторов;

2) финансовый аудит, операционный аудит, аудит соответствия законодательству, специальный аудит (аудит работ по аттестации, экологический аудит, энергоаудит, ме-

дицинский аудит), налоговый аудит, управленческий аудит – по целям проведения.

Как мы видим, в практике также существует такой вид специального аудита, как

медицинский, который подразумевает детальную комплексную проверку процесса оказания медицинских услуг пациентам, их качество, результативность и соответствие медицинским стандартам и протоколам, а также соблюдение требований законодательства в сфере здравоохранения [1]. Тема медицинского аудита является чрезвычайно интересной и требует отдельного изучения. Однако в данной статье мы остановимся именно на финансовом аудите медицинского учреждения.

Вспомним, что аудит в целом – это независимая оценка деятельности организации, системы, процесса, проекта или продукта, при этом финансовый аудит – это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на ее достоверность и соответствие законодательству о бухгалтерском учете и МСФО (или национальным стандартам бухучета)[2]. Его цель – получение полной картины состояния бухучета в медицинском учреждении, профессионализма сотрудников финансовой службы (бухгалтерии). Стейкхолдеры медицинского центра (клиники) по итогам финансового аудита получают точное понимание о наличии ресурсов для повышения прибыли, снижения затрат, владеют полной информацией, необходимой для оптимизации процесса принятия обоснованных финансовых решений по управлению инвестициями, денежными потоками.

Проведение финансового аудита медицинской организации важно также, во-первых, с точки зрения подтверждения инвестиционной привлекательности медицинской клиники для частного инвестора при организации государственно-частного партнерства, во-вторых, с точки зрения получения высоких рейтинговых оценок при конкуренции медицинских клиник за ресурсы Фонда обязательного страхования, который планируется создать в Республике Узбекистан с введением системы обязательного медицинского страхования. В-третьих, проведение финансового аудита является очень важным для выявления правильности осуществления закупок лекарственных средств и изделий медицинского назначения, соответствия их потребностям медицинского центра (клиники) и наличия обоснованности такого закупа. В-четвертых, проведение финансового аудита позволяет выявить правильность формирования себестоимости услуг, формирования цены медицинской услуги, таким образом, защищая интересы пациентов.

Процедура финансового аудита проводится независимыми аудиторскими компаниями. Однако финансовые и юридические вопросы, возникающие в процессе финансового аудита, также параллельно могут вызывать необходимость проведения комплаенс-аудита – проверки на наличие коррупционных составляющих.

В Республике Узбекистан создана Служба комплаенса, внутреннего аудита и финансового контроля [3], основной целью которой является антикоррупционное руко-

Табл. 1. Обязательное одновременное применение МСА 520 с другими международными стандартами аудита*.

Содержание стандарта МСА 520	Связь МСА 520 с другими стандартами		
Рекомендации по определению целей, задач и сроков проведения аналитических процедур, а также степени доверия к результатам аналитических процедур при аудиторских проверках. Состав, шаги аналитических процедур.	МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»	МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»	МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»

* Составлено автором на основе изучения МСА 520.

Табл. 2. Обязательное одновременное применение МСА 500 с другими международными стандартами аудита*.

Содержание стандарта МСА 500	Связь МСА 520 с другими стандартами		
Устанавливает, что входит в состав аудиторских доказательств при проведении аудита финансовой отчетности и каковы обязанности аудитора по разработке и выполнению аудиторских процедур с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, чтобы иметь возможность сделать обоснованные выводы, которые послужат основанием для аудиторского мнения	МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»	МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»	МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»
	МСА 520 «Аналитические процедуры»	МСА 570 «Непрерывность деятельности»	

* Составлено автором на основе изучения МСА 520.

водство Министерством здравоохранения и подведомственными ему учреждениями, предприятиями и организациями, а также методическое руководство по внедрению и контролю системы внутреннего аудита и финансового контроля.

Основными задачами Службы являются:

- предупреждение коррупционных правонарушений в учреждениях, предприятиях и организациях Министерства, обеспечение и контроль за эффективным функционированием системы противодействия коррупции;
- проведение антикоррупционных мероприятий во взаимодействии с правоохранительными и контролирующими органами, государственными органами и организациями;
- выявление и предупреждение случаев хищения бюджетных и внебюджетных средств в учреждениях, предприятиях и организациях, находящихся под ведомством Министерства [3].

Следует отметить, что не все медицинские учреждения попадают под обязательную аудиторскую проверку с точки зрения финансового аудита. В Республике Узбекистан согласно Закону РУз «Об аудиторской деятельности» обязательному аудиту подлежат акционерные общества; банки и иные кредитные организации; страховые организации; инвестиционные фонды; благо-

творительные, общественные и иные фонды; хозяйствующие субъекты, имеющие в уставном капитале долю, принадлежащую государству, и государственные унитарные предприятия; фондовые и товарные биржи; коммерческие организации, которые одновременно выполняют два из следующих условий по итогам отчетного года: балансовая стоимость активов свыше ста тысячкратного размера базовой расчетной величины (БРВ)¹, выручка от реализации продукции (работ, услуг) более двухсот тысячкратного размера БРВ, среднегодовая численность работников свыше ста человек [4].

В Республике Узбекистан сегодня действуют 23 республиканских специализированных научно-практических медицинских центра, 6 000 частных медицинских учреждений, 43 многопрофильные центральные поликлиники, 183 семейные поликлиники, 43 районные/городские медицинские объединения, 13 областных медицинских учреждений². Конечно, согласно Закону, в

¹ Базовая расчетная величина на 20 октября 2022 г. составляет 300 тыс. сумов или 26,87 долл. США по курсу 11 166,0 сумов за 1 долл. США.

² По данным Министерства здравоохранения РУз. – URL: <https://ssv.uz/ru>.

первую очередь из медицинских учреждений обязательному аудиту могут подлежать республиканские специализированные научно-практические медицинские центры (РСНПМЦ), так как они имеют статус государственных учреждений. По последнему критерию одновременно два условия пока не достигаются. Однако вопрос остается открытым – РСНПМЦ проводят инициативную, а не обязательно аудиторскую проверку, ссылаясь на то, что они не относятся к государственным унитарным предприятиям и что в их уставах не прописана доля государства, а лишь отмечается, что они находятся в подчинении Министерства здравоохранения [5].

Имущество РСНПМЦ составляют основные фонды, а также иные материальные ценности и финансовые ресурсы, кроме того, Центр владеет занимаемым земельным участком на правах постоянного пользования, владеет, пользуется и распоряжается закреплен в соответствии с целями своей деятельности, заданиями собственника и назначением имущества, обеспечивает при этом эффективное использование бюджетных и внебюджетных средств. При этом оказание медицинских услуг льготному контингенту за счет бюджетных средств должно составлять 30% от планового объема оказываемых медицинских услуг [5]. Кстати, все эти нюансы обязан изучить аудитор, к проведению аудиторской проверки такого рода объекта аудита.

При проведении непосредственно аудиторской проверки аудиторская организация, конечно, обязана руководствоваться стандартами. При этом согласно ст. 9 Закона РУз «Об аудиторской деятельности» стандартами аудиторской деятельности в Республике Узбекистан вместо ранее действовавших национальных стандартов аудита с 2021 г. являются международные стандарты аудита и международные стандарты контроля качества, международные стандарты обзорных проверок, международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность, международные стандарты сопутствующих услуг, публикуемые Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность Международной федерации бухгалтеров [4].

Для пользователей информацией, полученной в результате проведения финансового аудита важно, чтобы она была достоверной. При проведении аудита аудитор руководствуется тем, что должен учесть аудиторские риски, определить уровень существенности в аудите. Ведь представленная предприятием финансовая отчетность может содержать искажения, а аудитор может не обнаружить их. Для снижения аудиторского риска и повышения уровня существенности международные стандарты обязывают аудитора проводить аналитические процедуры. В результате этого обеспечиваются интересы конечных пользователей финансовой отчетности.

Аналитические процедуры представля-

ют собой один из способов получения аудиторских доказательств и являются одним из видов аудиторских процедур. Аналитические процедуры заключаются в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности проверяемого предприятия [6].

Содержание аналитических процедур, используемых в аудите, раскрываются в МСА 520 «Аналитические процедуры» [7]. В этом стандарте приведены рекомендации по определению целей, задач и сроков проведения аналитических процедур, а также степени доверия к результатам аналитических процедур при аудиторских проверках. При этом при проведении аналитических процедур аудитор должен учитывать МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», а также МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» (табл. 1).

В МСА 520 подчеркивается, что аналитические процедуры должны применяться как при планировании аудита, так и на заключительной стадии аудита. Такие процедуры должны включать в себя рассмотрение финансовой информации по медицинской клинике в сравнении:

- с сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
- с ожидаемыми результатами деятельности медицинской клиники, например, сметами или прогнозами, а также ожиданиями аудитора, например, оценкой износа;
- с аналогичной информацией в сфере оказания медицинских услуг [7].

Также аудитор может рассматривать взаимосвязи между элементами финансовой информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому бизнес-планом параметру-эталону, основанному на опыте самой клиники (центра) (например, показатели прибыли); между финансовой информацией и соответствующей информацией нефинансового характера, например, расходами на оплату труда и численностью работников.

Главная задача аналитических процедур – выявление областей, важных для дальнейшей проверки. Сложность и объем экономических данных напрямую влияют на сложность, объем и сроки, которые необходимы на проведение процедур. Аналитические процедуры помогают аудиторам найти зоны в отчетности, которые требуют более детального рассмотрения, что в свою очередь снижает затраты на проведение аудита, так как нет необходимости в полной проверке всех данных [8].

Однако на этом помощь аналитических процедур не кончается. Они помогают аудитору найти причину подобных ошибок. И это одна из важнейших функций аналитических процедур, ведь такие искажения в учете могут стать огромным риском, вли-

вающим на всю деятельность медицинской клиники (центра).

В научной литературе существуют различные мнения относительно понятия «аналитические процедуры», выделяющие общее и различное между непосредственно аудитом и финансовым анализом деятельности компании. Авторы используют аналитические процедуры в различных целях и для решения различных задач, поэтому аналитические процедуры – это анализ показателей для обоснования определенных управленческих решений или формулирования профессионального суждения на основе оценки показателей, выявления взаимосвязей и тенденций с использованием финансовой и нефинансовой информации с допущением о наличии причинно-следственной связи между анализируемыми явлениями или фактами хозяйственной жизни [9].

Конечно, существуют различия в понятиях «аналитические процедуры» и «анализ финансово-хозяйственной деятельности». Общее заключается в том, что они базируются на одних и тех же методах экономического анализа: используют абсолютные и относительные сравнения, коэффициентный анализ, корреляционный анализ и т.д., а различие – в целях проведения. Аналитические процедуры используются для оценки достоверности бухгалтерской отчетности, на основе чего и проводится анализ финансово-хозяйственной деятельности компании, т.е. финансовый анализ также можно рассматривать как инструмент аналитических процедур. Объем и сложность выполнения аналитических процедур могут колебаться от простого сравнения данных до разработки экономико-математической модели [9].

Выше было отмечено, что аналитические процедуры являются способом получения аудиторских доказательств. Согласно МСА 500 «Аудиторские доказательства», аудиторские доказательства – это информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается аудиторское мнение.

Аудиторские доказательства включают как информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, на которых основывается финансовая отчетность, так и прочую информацию [10]. Данный стандарт следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита» (табл. 2). И важно отметить, что именно стандарт 520 «Аналитические процедуры», о котором мы говорили выше, дает нам конкретные процедуры получения аудиторских доказательств.

Аудитор должен разрабатывать и проводить надлежащие аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам, для целей сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств. При разработке и проведении аудиторских процедур аудитор должен учитывать уместность и надежность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств [10].

Очень важно при использовании информации, подготовленной самой медицинской клиникой (центром), оценить, является ли эта информация достаточно надежной для целей аудитора, в том числе в случае необходимости собрать аудиторские доказательства о точности и полноте информации, оценить, является ли эта информация достаточно точной и подробной для целей аудитора.

Аудиторские доказательства могут также включать информацию, полученную из других источников, таких как предыдущие аудиторские задания (если аудитор установил, что не произошли какие-либо изменения после окончания предыдущего аудиторского задания, которые могут повлиять на уместность этой информации для текущего аудита) или процедуры контроля качества, проводимые аудиторской организацией при принятии и продолжении отношений с клиентами [10].

Аудиторской организации при проведении аудита медицинской клиники придется столкнуться со многими особенностями деятельности проверяемой клиники (центра). Аудитор должен ознакомиться с рядом внутренних документов, таких как Устав центра (клиники), Положение о Совете центра (клиники). Очень важным документом является Положение о Постоянно действующей комиссии центра (клиники) (ПДК), которая принимает решения о закупке тех или иных лекарственных средств и изделий медицинского назначения, которые подлежат закупке через электронную биржу. Отраженные в данном Положении полномочия членов комиссии позволяют аудитору ориентироваться в процедуре закупок, понимать, на каком основании были направлены те или иные суммы в качестве залога на счет биржи и т.д. По сути, на решениях ПДК держится вся система закупок в медицинской организации, кроме прямых закупок, которые одобряет непосредственно сам директор центра (клиники), что тоже должен выяснять аудитор.

Также к получению внутренней информации по медицинскому центру (клинике) относится ознакомление с цифровыми программными решениями по ведению бухгалтерского учета, по сбору, обработке и хранению информации о пациентах, по обслуживанию пациентов с полной автоматизацией этого процесса на всех этапах оказания услуг.

Помимо запросов информации от руководства медицинского учреждения, аудиторские процедуры с целью сбора аудиторских доказательств могут включать инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное выполнение и аналитические процедуры, нередко в сочетании друг с другом. Хотя запросы могут обеспечивать получение важных аудиторских доказательств и иногда предоставлять доказательства искажения, одни лишь запросы, как правило, не дают достаточных аудиторских доказательств ни отсутствия

существенного искажения на уровне предельно, ни операционной эффективности средств контроля [10].

К прочей внешней информации относятся, конечно, изучение действующего законодательства в сфере здравоохранения. В настоящее время в Республике действует Концепция развития системы здравоохранения Республики Узбекистан на 2019–2025 гг. [11], а также реализуются разносторонние Цели в области проведения справедливой социальной политики, развития человеческого капитала, поставленные в Стратегии развития Нового Узбекистана на 2022–2030 гг. [12], со всеми другими нормативными актами, документами и приказами Министерства здравоохранения. Например, не зная, что существует Приказ Министерства здравоохранения РУз № 5 от 09.01.2019 г. [13], аудитор не будет иметь достаточной доказательной базы о том, почему в РСНПМЦ появились новый отдел медицинского туризма и новые штатные единицы, а калькуляция медицинских услуг предусматривает увеличение их стоимости для иностранных пациентов.

Аналитические процедуры, конечно, при работе с документами и данными финансовой отчетности предполагают проведение расчетов. Такая аудиторская процедура сбора аудиторских доказательств как пересчет также состоит в проверке математической точности расчетов в документах или записях. Пересчет может выполняться вручную или с применением электронных средств [10].

С появлением электронных технологий проверка бухгалтерской отчетности стала быстрее, проще и эффективнее. Повысилась производительность работы аудиторов. В настоящее время наиболее популярными компьютерными программами аудита в России являются:

1) «Помощник аудитора» – одна из первых компьютерных программ для автоматизации аудиторской деятельности, используется для упрощения работы аудитора на всех этапах аудиторской проверки. Аудиторская документация оформляется в соответствии с Федеральным законом №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Также данная программа содержит дополнительные справочные материалы по проведению аудита;

2) «Комплекс Аудит» – содержит встроенные алгоритмы расчета показателей, планирования, анализа и выражения мнения по поводу достоверности бухгалтерской отчетности;

3) «ЭкспрессАудит» – автоматизирует аудиторские процедуры, упрощает расчет уровня существенности, аудиторского риска и показателей финансовой отчетности аудируемого лица [14].

С появлением новых технологий, развиваются и процессы ведения финансового учета и аудиторских проверок. Конкуренция на рынке вызывает необходимость в эффективных и своевременных управленческих решениях, принятие которых возможно ускорить и упростить, используя со-

временные инструменты и методы. К таким методам и относятся цифровые технологии в виде облачных серверов, специализированных программ, блокчейнов, электронной подписи и других. Более того, будут появляться новые инструменты, появляться обновленные программные обеспечения, перечень функций которых будет только расширяться, в том числе в сфере аудита.

Сегодня аудиторские фирмы пока применяют традиционный подход к аудиту, основанный на профессиональном суждении и использовании простых методов, таких как одномерный анализ, для аналитических процедур. А также аудит проводится на основе выборок, требует много времени и основан на изучении результатов прошлой деятельности компаний. Однако исследователи и аудиторы ожидают цифрового сдвига, так как появляются более передовые технологии аудита, а разработки в крупных международных компаниях все больше фокусируются на цифровом аудите [15]. Цифровизация аудита, согласно опубликованным официальным документам крупнейших аудиторских фирм, позволяет аудиторам идти в ногу с технологическими достижениями и быстро меняющейся бизнес-средой и одновременно повышать качество аудита [15].

Выбор аудитором аналитических процедур, методов и уровня применения является предметом профессионального суждения. Поэтому чрезвычайно важным является подготовка квалифицированных специалистов в области аудита, их сертификация и постоянное повышение квалификации. Важно отметить, что в Узбекистане с августа 2021 г. общим решением объединения аудиторов переданы функции Министерства финансов по проведению квалификационных экзаменов на получение квалификационного сертификата аудитора; выдаче, переоформлению, продлению и прекращению срока действия квалификационного сертификата аудитора; утверждению программы повышения квалификации аудиторов [16].

В Постановлении подчеркивается важность получения аудиторами международной сертификации. При этом наличие международных сертификатов бухгалтеров позволит аудиторам получить или продлить срок действия своего квалификационного сертификата без сдачи квалификационного экзамена.

Проводимые мероприятия позволят повысить качество оценки квалификации действующего аудитора, так как она будет проводится коллегиально профессионалами этой сферы, прекрасно разбирающимися в специфике и нормативно-законодательной базе данной деятельности.

Необходимо расширить количество аккредитованных учебных центров по обучению на сертифицированных бухгалтеров и аудиторов с параллельным обучением профессиональной терминологии на английском языке, организовать систему постоянных периодических стажировок от-

ественных аудиторов в крупных аудиторских компаниях и медицинских центрах [6].

Считаем целесообразным добавить в закон об аудиторской деятельности более точную формулировку в перечень субъектов, подлежащих обязательной проверке, с выделением отдельной категории субъектов – республиканские специализированные научно-практические медицинские центры. Одновременно с этим ввести соответствующие корректировки и добавления в нормативно-законодательные акты, регулирующие сферу здравоохранения, ввести ответственность руководителей РСНПМЦ за несоблюдение данного законодательства.

Необходимо ввести требование о публикации аудиторских заключений и отчетов по результатам финансового аудита на сайте самих медицинских центров (клиник) и на сайте Минздрава. Видится, что для проведения финансового и иного аудита медицинской клиники (центра) следует установить критерии отбора аудиторских компаний для аудита медицинского центра (клиники), а также ввести ответственность как руководителей медицинских центров, так и аудиторских компаний за сокрытие информации от Совета Центра, ключевых специалистов его бухгалтерско-экономической службы и финансовых менеджеров.

В условиях осуществляемой сегодня поэтапной цифровизации системы здравоохранения Республики Узбекистан важным также является и разработка программных продуктов для проведения финансового аудита медицинских центров (клиник) и полного медицинского аудита в целом.

Литература

1. Центр стратегических инициатив «Частное здравоохранение». Медицинский аудит. 11 января 2021 г. // – URL: <https://www.csi-med.ru/services/33/>.
2. Информационно-правовой портал Гарант.ру. Финансовый аудит: виды и порядок проведения // – URL: <https://www.garant.ru/pravovest-audit-sp/chto-predstavlyayet-soboy-finansovyy-audit.html#:~:text=%>.
3. Постановление Президента Республики Узбекистан от 2 октября 2020 года № ПП-4847 «О мерах по дальнейшему совершенствованию системы государственного управления в сфере здравоохранения».
4. Закон РУз № ЗРУ-677 от 25.02.2021 г. «Об аудиторской деятельности».
5. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан №ПКМ-826 от 14.10.2017 г. «Об утверждении типового устава республиканского специализированного научно-практического медицинского центра».
6. Аналитические процедуры в аудите предпринятия в условиях перехода на МСФО и антикоррупционных мероприятия // «Иновацион ёндашув асосида молиявий хисоботнинг халқаро стандартларини жорий

этиш» мавзусидаги халқаро илмий-амалий конференция. – Тошкент молия институти. – Ташкент, 16 сентябры 2022 г.

7. МСА 520 «Аналитические процедуры».
8. Князева С.Н., Попова М.А. Актуальные вопросы использования аналитических процедур в качестве метода получения аудиторских доказательств//Karelian Scientific Journal. – 2020. – Т.9. – № 3. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-voprosy-ispolzovaniya-analiticheskikh-protsedur-v-kachestve-metoda-polucheniya-auditorskikh-dokazatelstv/viewer>.
9. Казакова Н.А. Аналитические процедуры: опыт использования в аудите и оценке хозяйственной деятельности // Вестник финансового университета. – Т.21. – №2. – 2017. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiticheskie-protsedury-opyt-ispolzovaniya-v-audite-i-otsenke-hozyaystvennoy-deyatelnosti/viewer>
10. МСА 500 «Аудиторские доказательства».
11. Указ Президента Республики Узбекистан № УП-5590 от 07.12.2018 г. «О комплексных мерах по коренному совершенствованию системы здравоохранения Республики Узбекистан».
12. Указ Президента Республики Узбекистан № УП-60 от 28.01.2022 г. «О Стратегии развития Нового Узбекистана на 2022-2026 годы».
13. Приказ Министерства здравоохранения Республики Узбекистан от 9 января 2019 г. № 5 «О коренном совершенствовании осуществления деятельности по направлению медицинского туризма в системе Министерства здравоохранения».
14. Василенко М.Е., Терновоя П.С. Цифровизация в бухгалтерском учете и аудите. // Azimuth of scientific research: economic and administration. – 2020. – Т.9. - № 3. – С. 354. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/tsifrovizatsiya-v-buhgalterskom-uchete-i-audite/viewer>.
15. Постановление Президента Республики Узбекистан № ПП-5210 от 04.08.2021 г. «О дополнительных мерах по совершенствованию системы сертификации аудиторов».
16. Парамонов П.В. Развитие методики аудита в условиях цифровизации с помощью аналитики аудиторских данных // Молодой ученый. – 2021. – № 19 (361).– С. 131-133. – URL: <https://moluch.ru/archive/361/80850>.

References

1. Center for Strategic Initiatives "Private Healthcare". Medical audit. January 11, 2021 // – URL: <https://www.csi-med.ru/services/33/>.
2. <url> Information and legal portal. Financial audit: types and procedure of conducting // – URL: <https://www.garant.ru/pravovest-audit-sp/chto-predstavlyayet-soboy-finansovyy-audit.html#:~:text=%>.
3. Resolution of the President of the Republic of Uzbekistan dated October 2, 2020 No. PP-4847 "On measures to further improve the public administration system in the field of healthcare".
4. Law of the Republic of Uzbekistan No. ZRU-677 of 25.02.2021 "On auditing activities".
5. Resolution of the Cabinet of Ministers of the Republic of Uzbekistan No. PKM-826 of 14.10.2017 "On Approval of the model charter of the republican specialized scientific and practical medical center".
6. Analytical procedures in the audit of an enterprise in the conditions of transition to IFRS and anti-corruption measures // "Innovation endashuv asosida moliyaviyisobotning khalkaro standartlarini zhori etish" mavzsidagi khalkaro ilmiy-amaliy conference. – Toshkent molia instituti. – Tashkent, September 16, 2022.
7. ISA 520 "Analytical procedures".
8. Knyazeva S.N., Popova M.A. Topical issues of using analytical procedures as a method of obtaining audit evidence//Karelian Scientific Journal. – 2020. – Т.9. – No. 3. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-voprosy-ispolzovaniya-analiticheskikh-protsedur-v-kachestve-metoda-polucheniya-auditorskikh-dokazatelstv/viewer>.
9. Kazakova N.A. Analytical procedures: experience of use in audit and assessment of economic activities // Bulletin of the Financial University. – Vol.21. – №2. – 2017. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiticheskie-protsedury-opyt-ispolzovaniya-v-audite-i-otsenke-hozyaystvennoy-deyatelnosti/viewer>
10. ISA 500 "Audit evidence".
11. Decree of the President of the Republic of Uzbekistan No. UP-5590 dated 07.12.2018 "On comprehensive measures to radically improve the healthcare system of the Republic of Uzbekistan".
12. Decree of the President of the Republic of Uzbekistan No. UP-60 dated 28.01.2022 "On the Development Strategy of New Uzbekistan for 2022-2026".
13. Order of the Ministry of Health of the Republic of Uzbekistan No. 5 dated January 9, 2019 "On the radical improvement of the implementation of activities in the direction of medical tourism in the system of the Ministry of Health".
14. Vasilenko M.E., Ternovaya P.S. Digitalization in accounting and audit. // Azimuth of scientific research: economic and administration. – 2020. – Vol.9. - No. 3. – P. 354. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/tsifrovizatsiya-v-buhgalterskom-uchete-i-audite/viewer>.
15. Resolution of the President of the Republic of Uzbekistan No. PP-5210 dated 04.08.2021 "On additional measures to improve the certification system of auditors".
16. Paramonov P.V. Development of audit methodology in the conditions of digitalization with the help of audit data analytics // Young scientist. – 2021. – № 19 (361). – Pp. 131-133. – URL: <https://moluch.ru/archive/361/80850>.

Экономический анализ 08.00.12

КУРБОНАЛИЗОДА Бедили Мумин,
аспирант,
ФГБОУ ВО «Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации»,
bedil_eco96@mail.ru

Научный руководитель:
БАРИЛЕНКО Владимир Иванович,
д.э.н., проф. Департамента бизнес-аналитики
Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации»[^]
vbarilenko@yandex.ru

Организация бизнес-анализа торговых корпораций X5 RETAILGROUP, МАГНИТ И ЛЕНТА

Аннотация. В статье исследуется организация бизнес-анализа в торговых корпорациях, выявляются особенности выполнения требований стейкхолдеров торговых корпораций X5 RetailGroup, Магнит и Лента. Выявляются недостатки в организации бизнес-анализа торговых корпораций, и подчеркивается необходимость совершенствования организации бизнес-анализа для выполнения требований стейкхолдеров и управления изменениями бизнеса.

Ключевые слова: бизнес-анализ, торговая корпорация, стейкхолдеры, X5 Retail, Group, Магнит, Лента, ожидания стейкхолдеров, недостатки.

KURBONALIZODA Bedili Mumin,
PhD student, Financial university
under the Government of the Russian Federation,
bedil_eco86@mail.ru

Scientific supervisor
BARILENKO Vladimir Ivanovich,
Dr. econ. Sci., Professor, Department of Business Analytics
of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis,
Financial University under the Government
of the Russian Federation,
vbarilenko@yandex.ru

Organization of business analysis of trading corporations X5 RETAIL GROUP, MAGNIT AND LENTA

Abstract. The article examines the organization of business analysis in trade corporations, identifying the specifics of meeting stakeholder requirements of trade corporations X5 Retail Group, Magnit and Lenta. It identifies weaknesses in the organization of business analysis in trade corporations and highlights the need to improve the organization of business analysis to meet stakeholder requirements and manage business change.

Keywords: business analysis, trading corporation, stakeholders, X5 Retail Group, Magnit, Lenta, stakeholders' expectations, disadvantages.

От организации качественного бизнес-анализа во многом зависит реализация стратегических изменений для обеспечения устойчивости бизнеса торговых корпораций с учетом факторов внешней среды. Рассмотрим постановку работ по бизнес-анализу в торговых корпорациях X5 Retail, Group, Магнит и Лента [1].

В настоящее время X5 Retail Group стала лучшей розничной компаний в России по взаимодействию с инвесторами и получила «Гранпри» за работу с инвесторами, а также награду за развитие геоинформационных систем Special Achievement in GIS Award.

Для проведения бизнес-анализа торговая корпорация X5 RetailGroup реализует несколько этапов. На первоначальном этапе компанией проводится аналитика по отрасли,

оцениваются стратегически приоритетные бизнес-процессы и мнения стейкхолдеров.

На втором этапе проведения бизнес-анализа выбираются ключевые направления обеспечения устойчивого роста бизнеса, которые уточняются посредством установления обратной связи со стейкхолдерами на регулярной основе, а на третьем этапе проводится опрос стейкхолдеров для выбора наиболее важных для удовлетворения их требований направлений.

Специализированной службы бизнес-анализа в торговой корпорации X5 Retail Group не создано. Но в соответствии с международной практикой в качестве бизнес-аналитиков корпорации в зонах своей ответственности выступают специалисты различных линейных и функциональных

подразделений, на практике выполняющих задачи бизнес-анализа [4].

Бизнес-аналитики для повышения интереса покупателей к деятельности торговой корпорации X5 RetailGroup выполняют следующие задачи [1]:

- формируют у целевой аудитории ценностные предложения каждой торговой сети корпорации;
- совершенствуют имидж, позволяющий отличать торговую корпорацию от других участников рынка;
- стимулируют потребителей к использованию возможностей программ лояльности и персональных предложений;
- развивают обратную связь с целевой аудиторией для улучшения бизнес-процессов и обновления ассортимента товаров;



Рис. 1. Механизмы взаимодействия бизнес-аналитиков торговой корпорации X5 RetailGroup с покупателями.



Рис. 2. Механизмы взаимодействия бизнес-аналитиков торговой корпорации



Рис. 3. Механизмы взаимодействия бизнес-аналитиков торговой корпорации X5 RetailGroup с деловыми партнерами и поставщиками.

– ведут работу на опережение, т.е. осуществляют оперативный учет изменений в потребительском поведении и новых трендах спроса на товары;

– развивают культуру ответственного потребления.

Схематично механизмы взаимодействия бизнес-аналитиков торговой корпорации X5 RetailGroup с покупателями отражены на рис. 1.

Для повышения интереса акционеров и инвесторов к деятельности торговой корпорации X5 RetailGroup бизнес-аналитики:

- производят информирование акционеров и инвесторов о деятельности торговой корпорации, о достигнутых операционных и финансовых результатах, важных событиях;
- предоставляют информацию об увеличении стоимости бизнеса;
- устанавливают диалог и обратную связь посредством предоставления доступа к отчетам об устойчивом развитии и к процедурам их обсуждения;
- развивают обратную связь с инвесторами на рынках капитала;
- ведут работу по обеспечению долго-

срочного роста капитализации торговой корпорации.

Механизмы взаимодействия бизнес-аналитиков торговой корпорации X5 RetailGroup с акционерами и инвесторами отражены на рис. 2.

В целях повышения интереса деловых партнеров и поставщиков к деятельности торговой корпорации бизнес-аналитики реализуют следующие задачи [1]:

- повышают осведомленность деловых партнеров и поставщиков в отношении покупательского спроса и оказывают содействие в проведении промоакций;
- организуют совместную работу с поставщиками для более активного использования устойчивой упаковки;
- постоянно повышают эффективность цепочек поставок.

Механизмы взаимодействия бизнес-аналитиков торговой корпорации X5 RetailGroup с деловыми партнерами и поставщиками отражены на рис. 3.

Для развития отношений торговой корпорации X5 RetailGroup с представителями гражданского общества и местных сообществ бизнес-аналитики выполняют такие типичные задачи [1]:

- проводят опросы и реализуют другие мероприятия для того чтобы лучше понять приоритеты и проблемы общества и местных сообществ;
- ведут постоянный контроль репутации бренда торговой корпорации в регионах присутствия;
- используют разные каналы усиления взаимодействия с местными сообществами.

Для повышения степени взаимодействия с регулирующими и контролирующими государственными органами бизнес-аналитики исследуемой торговой корпорации:

- поддерживают постоянный диалог с органами местной власти;
- проводят постоянный мониторинг происходящих изменений в законодательстве;
- информируют органы государственной власти о вкладе торговой корпорации в социально-экономическое развитие государства и регионов своего присутствия.

Механизмы взаимодействия бизнес-аналитиков торговой корпорации X5 RetailGroup с гражданским обществом, местными сообществами и органами государственной власти обобщенно отражены на рис. 4.

В отношении собственных сотрудников торговой корпорации X5 RetailGroup реализует следующие задачи [1]:

- ведет поддержку профессионального роста и благосостояния работников;
- ведет подготовку работников с применением новых технологий, позволяющих развивать цифровизацию и обеспечивать омикальность бизнеса;
- осуществляет совершенствование корпоративной культуры для реализации стратегии развития бизнеса;
- совершенствует стандарты в отноше-



Рис. 4. Механизмы взаимодействия бизнес-аналитиков торговой корпорации X5 RetailGroup с гражданским обществом, местными сообществами и органами государственной власти.

нии обеспечения безопасности и охраны труда;

- развивает системы обучения и других инструментов, позволяющих стимулировать участие работников в проектах устойчивого развития бизнеса;

- разрабатывает программы мотивации для удержания квалифицированного персонала и его развития в целях реализации стратегических целей и задач;

- принимает меры по повышению привлекательности HR-бренда работодателя для новых работников и существующего штата специалистов;

- повышает осведомленность работников в отношении обеспечения устойчивого развития бизнеса.

Развитие деятельности ПАО «Магнит» началось с 1994 года с оптовой торговли бытовой химией в магазинах «Тандер». Постоянная работа и рост покупательского спроса позволили компании создать собственную сеть оптовых магазинов и стать крупнейшим российским дистрибьютором по продаже бытовой химии, косметики и парфюмерии [2].

Политика взаимодействия торговой корпорации ПАО «Магнит» с различными группами своих стейк-холдеров отражена на рис. 5.

Как видно из рисунка 5, торговая корпорация ПАО «Магнит» производит регулярное информирование средств массовой информации по всем направлениям деятельности. Бизнес-аналитики компании производят рассылку в СМИ пресс-релизов, развивают собственную медиаплатформу «Shopper's», где приводятся последние новости в области торговли.

Торговая корпорация ПАО «Магнит» осуществляет непосредственное управление взаимодействием с топ-менеджментом, сотрудниками, поставщиками, покупателями, акционерами и инвесторами и бизнес-аналитиками при помощи реализации механизмов, приведенных в табл. 1.

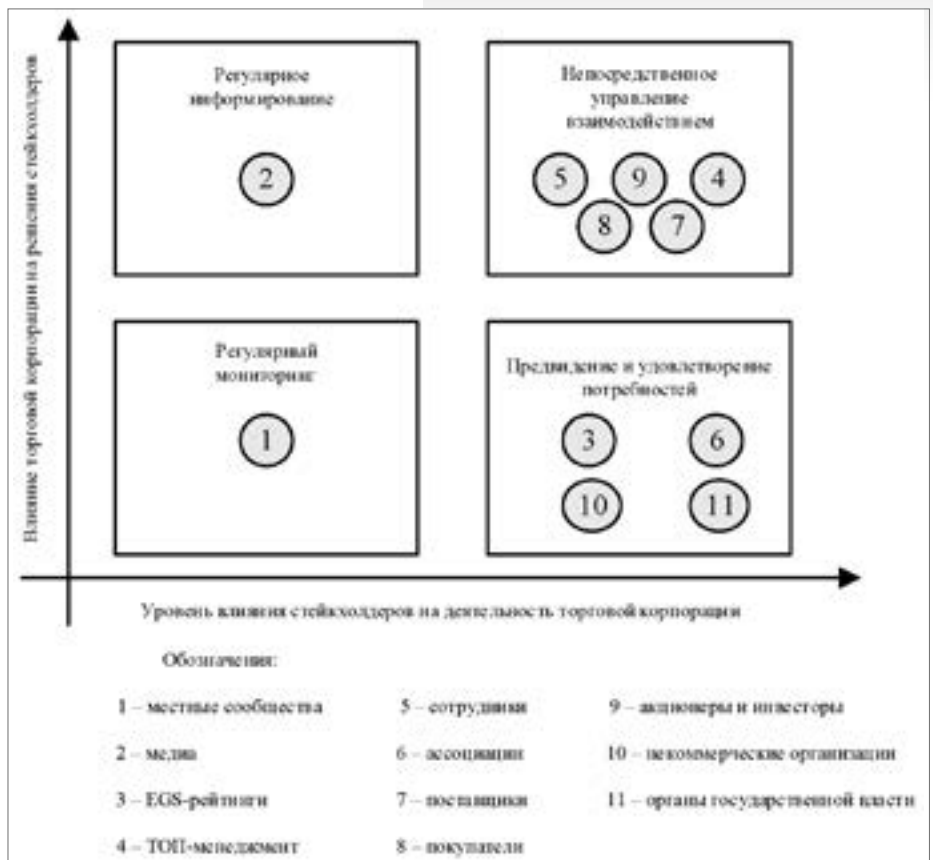


Рис. 5. Политика взаимодействия со стейкхолдерами торговой корпорации ПАО «Магнит».

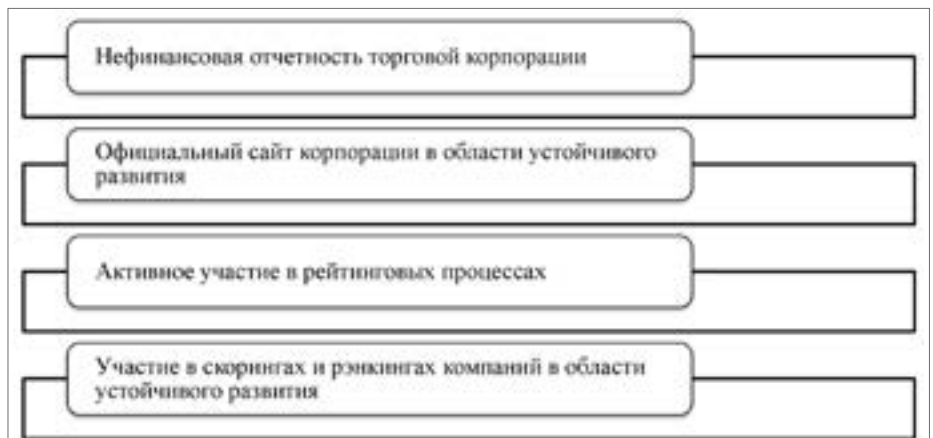


Рис. 6. Ключевые каналы взаимодействия торговой корпорации ПАО «Магнит» с рейтинговыми агентствами и другими провайдерами ESG-оценок.

Бизнес-аналитики торговой корпорации ПАО «Магнит» постоянно взаимодействуют с рейтинговыми агентствами и другими провайдерами ESG-оценок. Рейтинги по устойчивому развитию позволяют бизнес-аналитикам улучшать практики в области менеджмента и улучшать процессы раскрытия нефинансовой информации. Также это дает возможность бизнес-аналитикам получить независимые оценки торговой корпорации в области устойчивого развития [2].

Ключевые каналы взаимодействия торговой корпорации с рейтинговыми агентствами и другими провайдерами ESG-оценок отражены на рис. 6.

Для усиления взаимодействия с рейтинговыми агентствами и другими провайдерами ESG-оценок корпорация реализует следующие задачи:

- предоставляет своевременно качественную нефинансовую информацию;

- для обеспечения устойчивого развития ведет постоянную работу по выполнению требований отечественных и международных стандартов;

- ведет постоянную работу по улучшению корпоративного управления.

Для продвижения принципов устойчивого развития ассоциация ПАО «Магнит» активно принимает участие в круглых столах, семинарах, встречах и совместных проектах.

Табл. 1. Механизмы взаимодействия бизнес-аналитиков торговой корпорации ПАО «Магнит» с топ-менеджментом, сотрудниками, поставщиками, покупателями, акционерами и инвесторами.

Стейкхолдеры	Задачи	Направления взаимодействия	Каналы работы со стейкхолдерами
Топ-менеджмент	Бизнес-аналитики транслируют и формируют эффективную систему мотивации для топ-менеджмента	Создание эффективной команды. Поддержка и вовлеченность топ-менеджмента компании. Создание достойных условий труда	Организация и проведение еженедельных собраний топ-менеджмента. Формирование системы вознаграждения для ключевых руководителей
Сотрудники	Повышение HR-бренда работодателя. Создание возможностей карьерного роста и повышения профессиональных компетенций	Выплата справедливой оплаты труда. Реализация политики равных возможностей. Организация здорового образа жизни	Ведение корпоративного портала. Обучение работников в корпоративном университете. Организация работы «горячей линии» для работников
Поставщики	Установление долгосрочных и взаимовыгодных отношений с поставщиками	Ведение совместной работы по сохранению устойчивости бизнеса. Создание справедливой системы оценки качества продукции поставщиков	Реализация совместных проектов по мерчендайзингу. Участие в совместных проектах по снижению влияния на природную среду. Развитие коммуникационной ИТ-платформы. Участие в совместных отраслевых конференциях
Покупатели	Расширение и совершенствование ассортимента товаров	Обеспечение качества продукции и торгового обслуживания	Магазины торговой сети, цифровые сервисы. Мобильные приложения. Горячая линия
Акционеры и инвесторы	Работа компании направлена на удержание инвесторов	Постоянная трансформация бизнеса. Расширение сети в сфере M&A	Отправка пресс-релизов. Проведение встреч онлайн, роуд-шоу. Совместные конференции

Табл. 2. Механизмы взаимодействия торговой корпорации «Лента» со стейкхолдерами.

Стейкхолдеры	Каналы взаимодействия бизнес-аналитиков	Ожидания от стейкхолдеров
Сотрудники	Применение омниканальных внутренних коммуникаций. Предоставление отчетов о текущем состоянии бизнеса. Формирование программы преемственности. Соблюдение прав человека. Применение политики по охране труда и здоровья	Выполнение требований. Трудового кодекса РФ и уважение прав человека. Получение справедливой оплаты труда. Карьерное продвижение и профессиональный рост. Использование программ мотивации
Покупатели	Реализация клиентоцентричных программ. Формирование индивидуализированных предложений и программ лояльности	Получение доступа к широкому ассортименту товаров. Получение уникального покупательского опыта. Участие в привлекательных промоакциях. Получение высокого уровня сервиса
Инвесторы	Формирование коммуникационной программы, включающей отчеты. Организация коммуникаций при посещении корпоративного сайта	Поддержка устойчивого прибыльного роста. Сформированная и открытая система корпоративного управления
Покупатели	Расширение и совершенствование ассортимента товаров	Обеспечение качества продукции и торгового обслуживания
Органы власти	Соответствие требованиям действующего законодательства РФ. Обеспечение безопасности труда. Охрана природной среды. Установление партнерских отношений с локальными производителями	Ответственный и надежный партнер, который ведет работу по социально-экономическому развитию в регионах развития бизнеса. Участие в программах по созданию новых рабочих мест
Поставщики	Ведение открытых, справедливых и этичных отношений с бизнес-партнерами. Организация регулярных встреч, предоставление отчетов	Установление долгосрочных партнерских отношений. Направленность на получение прибыли. Своевременные выплаты
Местное население	Совместная реализация экономических, социальных и экологических проектов	Учет потребностей местного населения для обеспечения развития региона. Выполнение социальных и экологических обязательств

Для усиления взаимодействия с органами государственной власти ПАО «Магнит» активно принимает участие в политике импортозамещения, реализации политики продовольственной безопасности в стране, регулировании и обеспечении доступа к

качественным товарам и продуктам питания [2].

ПАО «Магнит» осуществляет партнерство с некоммерческими организациями для поддержки местного населения и его качества жизни. Совместно с некоммерче-

скими организациями реализуются мероприятия по поддержке благотворительных фондов и проведению волонтерских акций.

Торговая корпорация «Лента» ведет работу по улучшению основного бизнеса посредством совершенствования системы

ценового позиционирования на рынке, локализации ассортимента до уровня магазина, создания эксклюзивного non-фуда и собственной торговой марки [3].

Механизмы взаимодействия со стейкхолдерами торговой корпорации «Лента» отражены в табл. 2.

Для выявления недостатков практической организации бизнес-анализа в торговых корпорациях X5 RetailGroup, ПАО «Магнит» и ПАО «Лента» может быть использована экспертная многокритериальная оценка с применением шкалы:

- 0 – направление бизнес-анализа в отношении стейкхолдера не реализуется;
- 1 – направление бизнес-анализа в отношении стейкхолдера реализуется наравне с другими торговыми корпорациями;
- 2 – направление бизнес-анализа является новым и отличается от других торговых корпораций.

На первоначальном этапе выполним выявление недостатков в организации бизнес-анализа для выполнения требований покупателей торговых корпораций и полученные результаты приведем в табл. 3.

На основании выполненной экспертной оценки выявления недостатков в организации бизнес-анализа для выполнения требований покупателей торговых корпораций можно сделать выводы, что наибольшие недостатки в организации бизнес-анализа и выполнения требований покупателей наблюдаются в ПАО «Лента». Бизнес-аналитиками торговой корпорации «Лента» не используются современные технологии искусственного интеллекта и BIGDATA для оценки потребительского поведения, а также не производится измерение уровня удовлетворенности покупателей через индекс NPS (индекс потребительской лояльности) на федеральном уровне.

Недостатком в организации бизнес-анализа ПАО «Магнит» является то, что бизнес-аналитиками не производится измерение уровня удовлетворенности покупателей через индекс NPS на федеральном уровне.

В отношении выполнения требований покупателей бизнес-анализ торговых корпораций направлен на реализацию клиентоцентричных программ и формирование индивидуализированных предложений и программ лояльности в равной степени.

На следующем этапе бизнес-анализа проведем выявление недостатков в организации бизнес-анализа для выполнения требований инвесторов и акционеров торговых корпораций. Полученные результаты приведены в табл. 4.

На основании выполненной экспертной оценки выявления недостатков в организации бизнес-анализа для выполнения требований акционеров и инвесторов торговых корпораций можно сделать выводы, что наибольшие недостатки в организации данного направления бизнес-анализа наблюдаются в ПАО «Лента». Бизнес-аналитиками торговой корпорации «Лента» не отправляются еженедельно пресс-релизы, не проводятся роудшоу, а также не предоставляется информация

Табл. 3. Выявление недостатков в организации бизнес-анализа для выполнения требований покупателей торговых корпораций.

Направления бизнес-анализа	X5 RetailGroup	ПАО «Магнит»	ПАО «Лента»
Реализация клиентоцентричных программ	1	1	1
Формирование индивидуализированных предложений и программ лояльности	1	1	1
Аналитика поведения покупателей с помощью чат-ботов, мессенджеров, социальных сетей, телефонов горячей линии	1	1	0
Сбор и анализ данных о потребительском поведении из корпоративных приложений, рейтингов, средств обратной связи	1	1	0
Измерение уровня удовлетворенности покупателей через индекс NPS на федеральном уровне	2	0	0
Применение технологий BIGDATA для обработки операций, совершенных покупателями, и оценки покупательского спроса	1	1	0
Всего	7	5	2

Табл. 4. Выявление недостатков в организации бизнес-анализа для выполнения требований инвесторов и акционеров торговых корпораций.

Направления бизнес-анализа	X5 RetailGroup	ПАО «Магнит»	ПАО «Лента»
Формирование коммуникационной программы, включающей отчеты	1	1	1
Организация коммуникаций при посещении корпоративного сайта	1	1	1
Отправка еженедельно пресс-релизов	1	1	0
Проведение роуд-шоу	1	1	0
Совместные конференции	1	1	1
Предоставление информации акционерам и инвесторам по вопросам ESG	1	1	0
Обоснование акционерам и инвесторам информации о видении рынка продуктов питания и тенденциях его развития	2	1	0
Всего	8	7	3

Источник: Составлено автором на основе Приказов Минфина России об утверждении порядков санкционирования.

по вопросам ESG и видения рынка продуктов питания и тенденциях его развития.

Недостатком в организации бизнес-анализа ПАО «Магнит» является то, что бизнес-аналитиками не производится обоснование и раскрытие для акционеров и инвесторов информации о видении рынка продуктов питания и тенденциях его развития.

В отношении выполнения требований акционеров и инвесторов бизнес-анализ торговых корпораций ограничен реализацией коммуникационных программ и предоставлением информации при посещении официального сайта.

Таким образом, организация бизнес-анализа торговых корпораций нуждается в совершенствовании, для чего необходима разработка адекватного теоретически обоснованного методического обеспечения.

Литература

1. Официальный сайт X5 RetailGroup/ – URL: <https://www.x5.ru/ru/>, свободный (дата обращения: 11.09.2022).
2. Официальный сайт ПАО «Магнит»]. – URL: <https://www.magnit.com/ru/>, свобод-

ный (дата обращения: 11.09.2022).

3. Официальный сайт компании «Лента» [Электронный ресурс]. – URL: <https://lenta.com/>, свободный (дата обращения: 11.09.2022).

4. A Guide to the Business Analysis Body of Knowledge (BABOK Guide) Version 3.0 International Institute of Business Analysis, Toronto, Ontario, Canada, 2015. – URL: <http://www.theiiba.org> (дата обращения: 11.09.2022).

References

1. Official X5 RetailGroup website/ – URL: <https://www.x5.ru/ru/>, free (accessed: 11.09.2022).
2. Official website of PJSC Magnit]. – URL: <https://www.magnit.com/ru/>, free (accessed: 11.09.2022).
3. The official website of the company "Lenta" [Electronic resource]. – URL: <https://lenta.com/>, free (accessed 11.09.2022).
4. A Guide to the Business Analysis Body of Knowledge (BABOK Guide) Version 3.0 International Institute of Business Analysis, Toronto, Ontario, Canada, 2015. – URL: <http://www.theiiba.org> (date of address: 11.09.2022).

Перспективы рейтинговой ESG-оценки Российских компаний в новых условиях

Аннотация. В статье раскрывается ключевая роль качественной ESG-информации для реализации принципов устойчивого инвестирования и проведения соответствующего анализа со стороны ключевых заинтересованных сторон. Исследуется современное состояние российского рынка провайдеров ESG-рейтингов, выделяются основные проблемы и перспективы его развития в сложившихся условиях хозяйствования.

Ключевые слова: ответственное инвестирование, ESG-рейтинг, стейкхолдер.

USHANOV Igor G.,
candidate of Economic Sciences, Associate Professor
Financial University under the Government of the Russian Federation,
IGUshanov@fa.ru

Prospects for the ESG rating of Russian companies in the new environment

Abstract. The article reveals the key role of high-quality ESG information for implementing the principles of sustainable investment and conducting ESG analysis by key stakeholders. The current state of the Russian market of ESG rating providers is studied, the main problems and prospects for its development in the current economic conditions are highlighted.

Keywords: responsible investment, ESG rating, stakeholder.

Концепция устойчивого развития давно признана международным сообществом в качестве основы для сотрудничества между странами, объединяющими свои усилия для обеспечения стабильного будущего и борьбы с изменением климата в масштабах всей планеты. Сама идея устойчивого развития, таким образом, носит глобальный характер и представляет собой, помимо прочего, альтернативное видение развития и построения бизнеса, определенную систему координат для целеполагания в области корпоративного управления. Однако для того чтобы эта система координат получила конкретное наполнение и стала рабочим инструментом для бизнеса, принимающего решение о реализации в своей деятельности принципов устойчивости, с середины 2000-х годов на различных уровнях велись дискуссии о необходимости создания «правил игры» – определенной совокупности подходов и метрик, позволяющих количественно оценивать состояние и динамику изменений бизнеса на пути к соответствующим целям. Одним из результатов этих дискуссий при

участии крупнейших мировых институциональных инвесторов стала разработка под эгидой ООН Принципов ответственного инвестирования.

Под ответственным инвестированием понимается такой подход к инвестированию, который стремится включить факторы окружающей среды, социальные факторы и факторы управления (Environmental, Social, Governance, ESG) в процесс принятия инвестиционных решений для лучшего управления рисками, а также устойчивого и долгосрочного возврата от инвестиций. Таким образом, именно концепция ESG претендует сейчас на роль той самой системы координат, которая позволяет увязать цели устойчивого развития с корпоративной практикой, предлагая набор инструментов для измерения и оценки рисков и достижений на пути ESG-трансформации бизнеса [1]. Принципы ответственного инвестирования оказали и продолжают оказывать существенное влияние на стратегические инициативы и финансовую деятельность коммерческих организаций во

всем мире, побуждая их раскрывать востребованную среди ключевых стейкхолдеров ESG-информацию о своей деятельности. И именно здесь, в части подходов к публичному раскрытию ESG данных, кроются существенные риски, напрямую влияющие на степень доверия к организации заинтересованных сторон.

Сама возможность доступа любого представителя стейкхолдеров к качественным и надежным данным экономического субъекта, рейтингам и исследованиям в области ESG выступает в роли базисного условия реализации принципов ответственного инвестирования [2]. Пристальное внимание инвестиционного сообщества направлено на многочисленные рейтинги, ранкинги, публичную нефинансовую отчетность и различные независимые экспертные оценки, на рынке действует немало провайдеров ESG-данных. Согласно прогнозу компании StateStreet, несмотря на разразившийся геополитический кризис, в ближайшие годы ожидается существенный рост рынка ESG-аналитики и статистики, увеличение числа

провайдеров ESG-рейтингов, программных решений для создания ESG-отчетов и описания ESG-рисков, рост спроса на услуги ESG-консалтинга и т.п. Все это свидетельствует не только о наличии разрыва между имеющимся запросом на соответствующие данные со стороны стейкхолдеров и фактическим их предложением, но и ставит вопрос о необходимости повышения качества предоставляемой информации, а значительное количество предлагаемых ESG-продуктов (от исходных данных до индексов, рейтингов и услуг по скринингу) порождает проблему сопоставимости имеющихся данных и возможности применения соответствующих аналитических инструментов (бенчмаркинга, оценки рисков и возможностей и пр.).

Нормативное регулирование раскрываемой экономическими субъектами нефинансовой информации уже получило достаточно широкое распространение в странах Европейского союза: в рамках исполнения Директивы Европейской Комиссии по раскрытию нефинансовой информации 2014/95/EU в ЕС с 2018 г. введена обязательная нефинансовая отчетность для компаний, а в 2022 г. достигнуто предварительное политическое соглашение в рамках директивы по корпоративной отчетности в области устойчивого развития (CSRD). Подобные регуляторные инициативы, имеющие место в большинстве экономически развитых стран, имеют существенный положительный эффект, поскольку способствуют стандартизации исходных ESG-данных и итоговых отчетных форм, а также повышают прозрачность публикуемой информации, повышая ее аналитическую ценность. Однако даже в ЕС регулирование в области ESG-рейтингов пока находится на стадии обсуждения. Европейский регулятор деятельности кредитных рейтинговых агентств ESMA вынес соответствующий проект на общественное обсуждение летом 2022 г.

В России работа по регулированию публичной нефинансовой отчетности ведется с 2017 г., когда была опубликована утвержденная Распоряжением Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р Концепция развития публичной нефинансовой отчетности и план мероприятий по ее реализации, а также был подготовлен проект Федерального закона «О развитии публичной нефинансовой отчетности». Функционирует Совет Российского союза промышленников и предпринимателей по нефинансовой отчетности, ESG-индексам и рейтингам устойчивого развития, запущена инициатива по внешней независимой общественной оценке публичной нефинансовой отчетности компании, органа государственной власти или местного самоуправления при Общественной палате Российской Федерации. Непосредственное регулирование в сфере ESG-рейтингов в России на данный момент отсутствует.

Таким образом, возникает ситуация, когда потенциальный инвестор или иной

представитель заинтересованных сторон, стремясь получить пригодную для анализа и сопоставления между собой российских экономических субъектов ESG-информацию, вынужден самостоятельно изучать множество публичных нефинансовых отчетов соответствующих субъектов, не каждый из которых содержит заключение независимого аудитора или даже сертификат о пройденной процедуре общественного заверения, а также ряд рейтинговых позиций анализируемых субъектов как от международных, так и от российских провайдеров. В итоге проведение соответствующего анализа оказывается затруднительным.

Публичная нефинансовая отчетность в России, несмотря на более чем 20-тилетнюю историю, по сей день остается прерогативой крупнейших компаний, в первую очередь ориентированных на экспорт. Даже с учетом того, что многие компании, публикующие такую отчетность, делают это на протяжении достаточно длительного периода, накапливая соответствующий опыт, и используют для ее подготовки международные стандарты по подготовке нефинансовой отчетности (в первую очередь GRI, SASB, IR, TSFD и др.), анализ такой отчетности – достаточно сложный и трудоемкий процесс. Причин тому несколько:

- объем отчетности может составлять несколько сотен страниц, особенности представления информации и дизайна отчета порой затрудняют поиск и восприятие информации;
- не всегда имеет место преимущество содержания отчета, в итоге отчеты за разные периоды могут оказаться несопоставимыми;
- далеко не все отчеты снабжены гиперссылками для быстрой навигации между разделами, зачастую отсутствует возможность быстро «провалиться» к исходным данным;
- представленные данные не всегда включают динамику за прошлые периоды, а также целевые показатели или иные количественные измерители достижения поставленных целей;
- в связи с имеющей место санкционной политикой ряда стран часть информации (в первую очередь посвященная качеству корпоративного управления) не находит отражения в отчетности, что повышает риски в G-сегменте и пр.

В свою очередь работа с рейтинговыми оценками анализируемых компаний также сопряжена с целым рядом трудностей. В первую очередь следует выделить исключение российских организаций из ряда международных ESG-рейтингов с началом геополитического кризиса (например, CDP (Carbon Disclosure Project), FTSE Russell др.) [3], а также приостановку работы российских рейтинговых агентств в Международной ассоциации рынков капитала (ICMA). Была приостановлена работа российских верификаторов ценных бумаг «Эксперт РА», Национального рейтингового агентства (НРА), Аналитического кре-

дитного рейтингового агентства (АКРА) и др. В ESG-рейтингах прочих крупнейших международных провайдеров позиции российских компаний были пересмотрены в сторону снижения (прежде всего за счет G-факторов). Однако даже несмотря на сложившуюся ситуацию с учетом весьма значительного общего количества провайдеров на рынке исследователи выделяют следующие проблемы, возникающие перед аналитиком при изучении множества рейтинговых оценок организаций [2]:

- отсутствие согласованности в определениях, в том числе в понимании границ и охвата исходных данных;
- недостаточная прозрачность методологий расчета рейтингов в области ESG;
- неравномерное покрытие рейтингами различных отраслей и географических сегментов;
- недостаточное раскрытие механизмов предотвращения конфликта интересов в случае, когда провайдер ESG-рейтингов либо аффилированная с ней организация оказывает консультационные или иные услуги экономическим субъектам, которые сами выступают в роли объектов этих рейтингов;
- отсутствие достаточного внимания провайдеров ESG-рейтингов к замечаниям и предложениям со стороны объектов этих рейтингов.

В качестве подтверждения указанных тезисов можно сослаться на собственное определение ESG-рейтинга крупнейшими международными провайдерами. В частности, информационная система Bloomberg под одноименным рейтингом в области ESG подразумевает степень раскрытия соответствующей информации отчитывающимся экономическим субъектом, т.е. чем больше показателей в области ESG раскрывает компания, тем выше будет ее потенциальный ESG-рейтинг с точки зрения Bloomberg. Методология MSCI ориентирована на помощь инвестору в формировании и управлении инвестиционным портфелем путем раскрытия ключевых ESG-рисков и возможностей организаций – потенциальных объектов инвестирования. ESG-рейтинг от Sustainalytics подразумевает оценку степени риска влияния ESG-факторов на экономическую стоимость компании.

Указанная специфичность в подходах к подготовке ESG-рейтингов зачастую приводит к ситуации, когда крупные публичные компании фигурируют в различных рейтинговых списках от множества ESG-провайдеров, вынуждая аналитиков прибегать к построению неких «усредненных» значений, построенных на основе оценки корреляции нескольких десятков рейтингов. Важно отметить при этом, что корреляция между различными ESG-рейтингами одной и той же компании за один и тот же отчетный период может оказаться достаточно низкой, что ставит под сомнение саму целесообразность включения всей массы рейтинговых оценок компании в ESG-анализ [2].

Табл. 1. ESG-рейтинги российских провайдеров.

Организация	ESG-рейтинг			
	RAEXEurope	АКРА	Эксперт РА	НРА
ПАО «Московский кредитный банк»	A		ESG-II	
ПАО «Ак Барс» Банк	B		ESG-III	
АО «Архангельский ЦБК», АЦБК	B		ESG-II(c)	
ПАО «Россети»	BB	ESG-B		
ПАО «ТМК»	BB	ESG-C		
ПАО «ПИК СЗ»	BB		ESG-III(a)	
НОВИКОМБАНК	CCC			-

Российский рынок ESG-информации начал формироваться несколько лет назад, поэтому на данном этапе своего развития он представлен несколькими игроками, среди которых крупнейшими выступают RAEXEurope, Национальное рейтинговое агентство, «Эксперт РА» и АКРА. Трактовка понятия ESG-рейтинга среди российских провайдеров также далека от единообразия: в частности, агентство RAEXEurope трактует свой ESG-рейтинг как мнение агентства о том, насколько эффективно компания управляет своими ESG-рисками и как она использует ESG-возможности [2]. Сходную трактовку предлагает Национальное рейтинговое агентство (НРА): под рейтингом ESG подразумевается мнение агентства о том, насколько та или иная компания подвержена экологическим и социальным рискам бизнеса, рискам корпоративного управления. Данное мнение формируется на основе оценки качества соблюдения компанией лучших ESG-практик и стандартов [4]. «Эксперт РА» через рейтинг ESG выражает свое мнение о том, в какой степени процесс принятия ключевых решений в компании ориентирован на устойчивое развитие в экологической, социальной сферах и в области управления [5]. Аналитическое кредитное рейтинговое агентство (АКРА) в своей методологии ESG-оценки дает лишь очень общее определение: «подход АКРА к оценке деятельности финансовых институтов..., нефинансовых компаний, а также субсуверенных образований... в области экологической и социальной ответственности, корпоративного или государственного управления» [6]. Таким образом, ключевые российские ESG-провайдеры предлагают в целом сходные, но достаточно общие трактовки собственного ESG-рейтинга, что не способствует упрощению работы аналитика по оценке достижений компании в области управления ESG-факторами при условии, что анализируемая компания представлена сразу в нескольких из указанных выше рейтингов.

При работе с ESG-рейтингами российских провайдеров аналитик может столкнуться с аналогичными проблемами, что и при работе с международными рейтингами, разница лишь в масштабе и охвате компаний рейтинговыми оценками отечественных провайдеров. Проиллюстрируем данное утверждение примером (см. табл. 1).

Приведенные примеры свидетельствуют

о минимальном охвате российских компаний указанными ESG-рейтингами, поскольку даже для крупных публичных компаний аналитикам доступны значения не более двух разных рейтингов. В подобной ситуации проведение корреляционной оценки позиций той или иной компании в различных ESG-рейтингах не представляется возможным. Провайдером с наиболее широким охватом компаний является RAEXEurope – по состоянию на 29.09.2022 значения рейтинга доступны по 160 компаниям [7]. По другим представленным в таблице провайдерам охват российских компаний ESG-рейтингом в разы меньше.

Представленные в открытом доступе описания методологий расчета указанных в табл. 1 ESG-рейтингов не позволяют обоснованно спрогнозировать уровень корреляции между их значениями для конкретной организации в случае, если в перспективе количество рейтингуемых российских организаций значительно вырастет. Это связано в первую очередь с недостаточно подробным описанием как самой методики расчета рейтинга (включая весовые коэффициенты и единицы измерения), так и с использованием различных источников получения исходных данных.

Таким образом, можно сделать следующий вывод: становление российского рынка рейтинговых ESG-оценок, как собственно и более широкого спектра информационных ESG-услуг, находится на этапе становления. До очередного витка санкционной спирали в начале 2022 года заинтересованные стороны, в первую очередь инвесторы, в рамках анализа влияния факторов устойчивого развития на интересующие их российские компании, могли в определенной степени полагаться на информацию международных провайдеров ESG-рейтингов (при условии, что анализируемая компания является крупной, ведет свою деятельность на международном уровне). На сегодняшний день, к сожалению, такая возможность ограничена и сопряжена с определенными трудностями, описанными выше. Российские провайдеры ESG-рейтингов демонстрируют готовность вести активную работу в данном направлении, однако на данный момент достаточно репрезентативно с точки зрения количества охваченных расчетом ESG-рейтинга экономических субъектов представлен только один отечественный провайдер. Подобная

ситуация, с одной стороны, дает возможность для развития и расширения влияния прочих рыночных игроков, поскольку, согласно общему мнению большинства исследователей, запрос на ESG-информацию в России в новых условиях никуда не исчез, а с другой стороны – этап становления рынка ESG-информации, в т.ч. соответствующих рейтингов и ранкингов, позволяет заранее проработать определенные подходы к регулированию соответствующей деятельности в целях повышения качества будущих информационных ESG-продуктов для удобства их использования инвесторами, аналитиками и прочими заинтересованными сторонами. Данные направления работы представляются важными, поскольку качественные и прозрачные ESG-рейтинги как для российских компаний, так и во всем мире становятся неотъемлемой частью корпоративной культуры, используются стейкхолдерами для принятия инвестиционных и финансовых решений, формирования соответствующих стратегий, выбора деловых партнеров, укрепления деловой репутации и т.д.

Литература

1. Корпоративное управление и ESG-трансформация российских компаний / Е. Дубовицкая, А. Ракитин, Н. Клемина и др.: Центр устойчивого развития СКОЛКОВО, Компания StantonChase, 2022г.
2. Гришанкова С. Рынок ESG-оценок: сопоставимость результатов и прозрачность методологий оценки // ESGэнциклопедия 2022. ESG-рейтинги и верификация, с. 93-99.
3. Российские компании столкнулись с понижением их ESG-рейтингов // Финансовый директор. – URL: <https://www.fd.ru/news/54150-rossiyskie-kompanii-stolknulis-s-ponizheniem-ih-esg-reytingov> (дата обращения: 28.09.2022).
4. Национальное рейтинговое агентство. Методология присвоения ESG-рейтингов (некредитных рейтингов, оценивающих подверженность компании экологическим и социальным рискам бизнеса, а также рискам корпоративного управления), версия 3.0. – URL: <https://www.ra-national.ru/sites/default/files/Методология%20присвоения%20ESG%20рейтингов.pdf> (дата обращения: 29.09.2022).
5. Кредитное рейтинговое агентство «Эксперт РА». Методология присвоения рейтингов ESG. – URL: <https://raexpert.ru/doc-bank//6fe/db0/e58/319de261e4481a610c45fe3.pdf> (дата обращения: 29.09.2022).
6. Аналитическое кредитное рейтинговое агентство. Методология ESG-оценки. – URL: https://www.acratings.ru/upload/iblock/c47/pt-j2ybmpn87cqbpkpbem26m9sajps0n8/20220817_ESG-Methodology.pdf (дата обращения: 29.09.2022).
7. Ранкинг: ESG-Рэнкинг российских компаний (от 1.07.2022). – URL: https://raexpert.com/pro/ESG/ESG_companies/ESG_rating_companies/2022.6/ (дата обращения: 29.09.2022).

References

1. Corporate governance and ESG transformation of Russian companies / E. Dubovitskaya, A. Rakitin, N. Klenina et al.: SKOLKOVO Sustainability Center, Stanton Chase, 2022.
2. Grishankova S. ESG ratings market: comparability of results and transparency of assessment methodologies // ESG encyclopedia 2022. ESG ratings and verification, p. 93-99.
3. Russian companies face downgrading of their ESG ratings / Chief Financial Officer. – URL: <https://www.fd.ru/news/54150-rossiyskie-kompanii-stolknulis-s-ponizheniem-ih-esg-reytingov> (accessed date: 28.09.2022).
4. National rating agency. Methodology for assigning ESG ratings (non-credit ratings assessing a company's exposure to environmental and social business risks, as well as corporate governance risks), version 3.0. – URL: <https://www.ra-national.ru/sites/default/files/Методология%20присвоения%20ESG%20рейтингов.pdf> (accessed date: 29.09.2022).
5. Credit rating agency "Expert RA". ESG Rating Methodology. – URL: <https://raexpert.ru/docbank//6fe/db0/e58/319de261e4481a610c45fe3.pdf> (accessed date: 29.09.2022).
6. Analytical credit rating agency. ESG scoring methodology. – URL: https://www.acra-ratings.ru/upload/iblock/c47/ptj2ybmnpn87cqbpkpben26m9sjaps0n8/20220817_ESG-Methodology.pdf (accessed date: 29.09.2022).
7. Ranking: ESG-Ranking of Russian companies (as of 1.07.2022) – URL: https://raexrr.com/pro/ESG/ESG_companies/ESG_rating_companies/2022.6/ (accessed date: 29.09.2022).

МСФО 08.00.12

НОВИКОВА Наталья Юрьевна,
старший преподаватель Уральского государственного
экономического университета
novikova_ny@mail.ru

Актуальные вопросы оценки кредитного риска корпоративного заемщика в условиях нестабильности

Аннотация. Статья посвящена проблеме улучшения комплексной качественной оценки банком кредитного риска корпоративного заемщика. Описаны действующие пруденциальные подходы к измерению кредитного риска в целях оценки достаточности банковского капитала, а также в целях расчета ожидаемых кредитных убытков в рамках Стандарта МСФО (IFRS) 9. Изложены планы регулятора в отношении обязательного перехода на IRB-подход для системно значимых банков. Обозначены наиболее существенные несоответствия имеющихся банковских практик в части оценки и управления кредитным риском.

Ключевые слова: кредитный риск, корпоративный заемщик, рейтинговая модель, IRB-подход, вероятность дефолта, резерв на возможные потери, ожидаемые кредитные убытки.

NOVIKOVA Natalia Yurievna,
Senior Lecturer at the Ural State University of Economics
novikova_ny@mail.ru

Topical issues of assessing the credit risk of a corporate borrower in conditions of instability

Abstract. The article is devoted to the problem of improving the bank's comprehensive qualitative assessment of the corporate borrower's credit risk. The current prudential approaches to measuring credit risk are described in order to assess the adequacy of bank capital, as well as in order to calculate expected credit losses within the framework of IFRS 9. The regulator's plans regarding the mandatory transition to the IRB approach for systemically important banks are outlined. The most significant inconsistencies of existing banking practices in terms of credit risk assessment and management are identified.

Keywords: credit risk, corporate borrower, rating model, IRB approach, probability of default, reserve for possible losses, expected credit losses.

На сегодняшний день корпоративный сегмент остается ключевым направлением в банковском кредитном портфеле – объем кредитов нефинансовому сектору за последние пять лет увеличился на 60% – с 33 до 53 трлн руб. – и существенно превалировал перед остальными видами банковских активов.

Рост кредитного портфеля неизбежно ведет к росту принимаемого банком кредитного риска. Поэтому модификация подходов в области оценки кредитного риска корпоративных заемщиков – одна из значимых базовых задач кредитных организаций.

Для оценки заемщиков в целях санкционирования кредитных сделок и формирования пруденциального резерва на возможные потери банки производят оценку финансового положения заемщика, расчет риск-метрик и рейтингование, что позволяет классифицировать заемщиков по категориям качества в целях создания резерва на возможные потери. При этом выбранные банком методы финансовой оценки заемщика должны быть адекватны масштабам деятельности банка, а также уровню и существенности риска. Однако, по мнению автора, подходы значительного числа банков к оценке корпоративного заемщика не реализуют комплексную оценку рисков в полной мере, среди них:

- набор используемых финансовых коэффициентов не всегда достаточно обоснован и эффективен;
- возможность изменения значений весов показателей в рейтинговой шкале, в т.ч. их необоснованное завышение;
- субъективный подход к присвоению уровня риска, не в полной мере присутствующего обоснование и научный подход;
- в рейтинговой оценке не учитываются прогнозные данные, основанные на внутренних и внешних риск-факторах, что приводит к искажению величины кредитного риска;

- отсутствие в методиках расчета значимых риск-метрик, используемых крупнейшими российскими и зарубежными банками [1].

Другим направлением оценки кредитного риска является оценка достаточности капитала на покрытие кредитных рисков. В настоящее время в России продолжается внедрение Базельских стандартов оценки достаточности капитала с использованием двух основных подходов к измерению кредитного риска [2]:

- стандартизированный подход (SA),
- подход на основе внутренних рейтингов (IRB-подход).

Первый предполагает выделение групп/классов финансовых активов согласно присвоенному международному кредитному рейтингу и их взвешивание по заданным коэффициентам. Учитывая, что большинство банковского кредитного портфеля составляют заемщики без международного рейтинга, а также фактор субъективности присвоенных рейтингов, рассчитанных на коммерческой основе, оценка кредитного риска подобным способом недостаточно обоснована. В связи с этим российский регулятор в 2020 г изложил в Инструкции 199-и финализированный подход, где была представлена более детализированная информация по кредитным рискам и обеспечены дополнительные возможности улучшения норматива Н1.1. Однако при простоте и удобстве использования стандартизированного подхода он недостаточно гибкий и не позволяет учитывать особенности бизнеса.

Второй IRB-подход – подход на основе «внутренней» оценки кредитного риска (ПВР) – подразумевает базовый (IRB-Foundation) и усовершенствованный (IRB-Advanced). Главное преимущество данного метода – использование собственных банковских моделей количественной оценки кредитного риска по собранной статистике дефолтов заемщиков,

дающего более точные параметры для расчета капитала, необходимого на покрытие кредитного риска в целях расчета нормативов достаточности капитала [3].

В развитых капстранах, в частности в США, применение ПВР для глобальных системно значимых кредитных организаций (G-SIBs) является обязательным. В европейских банках около 70% величины кредитного риска оценивается по ПВР-подходу – для реализации «Базеля III» здесь установлен минимально допустимый порог величины RWA, рассчитанной с применением ПВР как доля от величины RWA по стандартизированному подходу, внедрение которого планируется в ЕС с 1 января 2023 года – в размере 50% с дальнейшим поэтапным увеличением к 1 января 2028 года до максимально уровня – 72,5% [4].

Банк России с 2008 г. совместно с ЕЦБ осуществляет внедрение данного проекта в рамках содействия в реализации Базеля II в России. Работа начиналась с восьми «пилотных» банков, в результате чего были выявлены существенные недоработки – методология оценки параметров риска (PD) оказалась в основном непрозрачна, зачастую элемент экспертного суждения превалировал над математическим – при этом не применяется принцип консерватизма, обусловленный ожидаемым диапазоном погрешностей (ошибок) в оценках вследствие отсутствия исторических и эмпирических данных¹.

Несмотря на длительный срок с начала внедрения Базеля II в России, по состоянию на 1.12.2022 использование ПВР подхода разрешено к применению только четырем российским банкам – Сбербанку, Райффайзенбанку, Альфа-Банку и ВТБ. По мнению банковских специалистов, разработка и внедрение ПВР-моделей – крайне трудоемкая задача. Для настройки ПВР-моделей могут требоваться годы, а издержки существенны даже в масштабах крупного банка. На сегодняшний день наиболее сильными игроками в продвижении IRB-подхода были и остаются российские СЗКО, а также банки со 100%-м участием иностранного капитала, реализующие собственные целевые проекты по внедрению IRB-подхода на уровне банковской группы (холдинга). Подавляющее число банков использует для оценки финализированный подход, принятый регулятором, – доля банковских активов в рамках данного подхода, составила с момента введения (01.01.2021) – 53%, на 01.01.2022 – 54%; доля активов с оценкой на основе ПВР-подхода не превышает 25% за анализируемый период (табл. 1).

В настоящее время принято решение отложить реализацию ряда регуляторных но-

Табл. 1. Динамика активов кредитных организаций, взвешенных по уровню риска в целях расчета показателя достаточности собственных средств (капитала) Н1.0 (млрд руб.)^{*}.

Показатель	1.01.20	1.01.21	1.04.21	1.07.21	1.01.22
Кредитные риски - всего из них:	73	72	73	75	83
Стандартный подход	984,5	810,4	067,7	856,9	160,4
Финализированный подход ПВР-подход	50	11	9	9	8
Макропруденциальные надбавки	246,7	523,5	229,7	269,0	356,6
	-	38	40	42	44
	18	622,1	693,9	581,7	836,4
	591,6	017,2	230,0	946,5	966,9
Повышенный риск по вложениям в акции (доли) и отлож. налог. активы	5	5	5	6	9
Операционный риск	146,2	647,6	914,1	059,8	000,6
Рыночный риск	3	4	4	4	50
Активы, взвешенные по уровню риска – всего	006,4	308,6	184,1	343,1	41,4
	8	8	9	8	8
	191,0	977,6	195,2	547,8	609,2
	3	4	4	4	5
	873,6	818,9	696,9	945,4	295,1
	89	90	91	9	10
	055,5	915,5	143,9	3693,2	2106,1

^{*} Статистические показатели банковского сектора Российской Федерации. UR: https://cbr.ru/statistics/bank_sector/review/.

¹ Аналитический документ о степени соответствия внутриванковских подходов к управлению кредитным риском банков – участников проекта «Банковское регулирование и надзор (Базель II)» <https://cbr.ru/Content/Document/File/36680/GAP.pdf>

Табл. 2. Основные различия между требованиями МСФО (IFRS) 9 и Базельского соглашения [5].

Параметр	МСФО(IFRS)9	БКБН
PD–период, ф отношении которого рассчитывается этот коэффициент	В зависимости от актива PD оценивается: - либо на следующие 12 месяцев; - либо на оставшийся срок действия соответствующего финансового инструмента	Используется расчет PD на следующие 12 месяцев. В некоторых случаях – например, в случае портфеля с низким риском дефолта – для расчета эффективной 12-месячной PD применяется многопериодная PD в отношении разных горизонтов прогнозирования
PD – момент времени, в который производится расчет этого коэффициента	Расчет PD в «определенный момент времени», которые организация рассчитывает по состоянию на отчетную дату, исходя из собственной оценки текущих и ожидаемых будущих условий	Расчет PD имеет разброс от «в определенный момент в времени» до «за весь цикл». Во всех случаях эти расчетные оценки будут основываться на долгосрочных статистических данных о среднем уровне дефолтов в прошлых периодах
Период наблюдений за параметрами LGD и EAD	Нет специальных указаний в отношении периода наблюдений для сбора данных за прошлые периоды	Минимальный период наблюдений для параметров LGD и EAD составляет пять лет по розничным кредитам и семь лет по государственным, корпоративным и межбанковским кредитам
Определение понятия Дефолт	Компания определяет «дефолт» в соответствии со своей практикой управления кредитным риском, определение должно учитывать качественные признаки – например, нарушение договорных ковенантов. Имеется опровержимое допущение по факту признания дефолта в течение 90 дней после возникновения просрочки, кроме случаев, когда организация имеет обоснованную и подтверждаемую информацию, которая позволяет использовать критерий дефолта, основанный на более длительном лаге.	Признаки дефолта: - низкая вероятность погашения заемщиком долга перед организацией безнеобходимости обращения организации к реализации залогового обеспечения; - просрочка по кредитному обязательству более чем на 90 дней.
Ожидаемые кредитные убытки – техника расчета	Ожидаемые кредитные убытки – рассчитывается взвешиванием различных исходов по степени их вероятности – т.е. приведенная стоимость всех сумм недобора денежных средств. Недобор денежных средств представляет собой разницу между предусмотренными договором потоками денежных средств и потоками денежных средств, ожидаемыми к получению	Ожидаемые кредитные убытки – произведение коэффициента убытка (т.е. PDxLGD) на величину EAD. $ECL = PD \times LGD \times EAD$. Величина EAD – это подверженная риску сумма, которая по ожиданиям осталась бы непогашенной, если бы в следующем году по этому кредиту случился дефолт. Она включает в себя ожидаемые суммы кредитов, которые будут выданы в будущем в рамках открытой кредитной линии, оцениваемые: - на основе коэффициентов кредитной конверсии (процент не использованных пока средств кредитной линии, которые будут выданы к моменту дефолта) – для банков, применяющих подход FIRB; или - в порядке, предусмотренном организацией, – для банков, применяющих подход AIRB
Экономические допущения, используемые при расчете кредитных убытков	Расчетная оценка ожидаемых кредитных убытков отражает объективную, взвешенную по степени вероятности величину, которая определяется посредством оценки ряда возможных исходов. Она не представляет собой оценку предполагаемого результата при самом благоприятном или самом неблагоприятном стечении обстоятельств	Ожидаемые кредитные убытки отражают параметры LGD и EAD при экономическом спаде – т.е. величины, рассчитываемые в рамках сценария значительного ухудшения макроэкономических условий

ваций, включая обязательный передо СЗКО на ПВР. По оценке регулятора, возобновление будет возможно по итогу оценки готовности банков к применению ПВР в текущих экономических условиях.

Еще одним из значительных направлений оценки кредитного риска является расчет банками ожидаемых кредитных убытков (ОКУ), отражение его в учете и отчетности в целях раскрытия информации в целях соблюдения требования Стандарта МСФО (IFRS) 9.

МСФО 9 был призван дать ответ на глобальный финансовый кризис 2008 г: предыдущий МСФО 39 учитывал лишь фактические понесенные убытки в результате неисполнения финансовых обязательств, что приводило к несвоевременности отражения и неверному толкованию данных

пользователями отчетности и искажению реального уровня рисков.

Приведем сравнительный анализ основных требований МСФО (IFRS) 9 и Базеля в части подходов к расчету ожидаемых потерь (табл. 2)

Влияние оценочного резерва на капитал явилось в некоторых банках довольно существенным, и в ряде случаев потребовало докапитализации, однако Банк России до настоящего времени применяет процедуру «нейт до текущего момента два расчета резервов. Первый, по МСФО 9, используемый банками для целей раскрытия информации, отражения в бухгалтерском учете и отчетности (за исключением налогообложения). Второй – пруденциальный резерв, основан на нормах Положения 590-П и Базельского комитета по банковскому надзору. И это, по

мнению автора, несет в себе определенные трудности и последствия. В публикуемой для распределения дивидендов отчетности банк использует резервы по МСФО 9. А для целей капитала, расчета текущего налога (для налоговой отчетности) – резерв по 590-П. В обоих подходах необходимо оценить финансовую составляющую заемщика и «выйти» на измерение величины кредитного риска. И эта оценка на сегодня разная. Тем самым увеличивается трудоемкость экономистов, вероятность ошибок, злоупотреблений, а ключевой управленческий персонал может «рисовать» прибыль для искажения оценки собственников банка эффективности его работы (пока регулятор это не контролирует). При этом результаты внедрения Стандарта анализируется регулятором на постоянной основе, проводит-

ся анализ причин расхождений в подходах применения банками подходов к оценке ОКУ и их влияния на оценку кредитного риска в рамках пруденциального подхода и требований МСФО (IFRS) 9.

Таким образом, в текущих условиях необходимо продолжение работы банковского риск-менеджмента над валидацией собственных рейтинговых моделей с целью соответствия актуальным требованиям регулятора, следования лучшим международным и российским практикам, а также рекомендациям внешнего и внутреннего аудита банка.

В банках, не планирующих внедрение ПВР-подхода, видится важным с целью усиления комплексного подхода к оценке кредитного риска корпоративного заемщика и созданию пруденциального резерва дополнить модели оценки релевантными внешними риск-факторами, включая оценку отраслевых, географических, экономических и политических факторов, а также оценку весов сценариев и прогнозных значений макрофакторов. Тем самым повышение качества рейтинговых моделей оценки будет способствовать углублению процесса банковского корпоративного андеррайтинга, что является показателем грамотно выстро-

енного риск-менеджмента и системы внутреннего контроля банка.

Литература

1. Новикова Н.Ю., Котова О.В. Развитие банковского корпоративного андеррайтинга в условиях нестабильности // Основы экономики, управления и права. – 2022. – №3 (34). – С. 20-24
2. Банковское дело: современная система кредитования: учебн. пособие / О.И. Лаврушин, О.Н. Афанасьева, С.Л. Корниенко; под ред. засл. деят. науки РФ, д-ра э. н., проф. О.И. Лаврушина. – 3-е изд., доп. – М.: КноРус, 2007.
3. Помазанов М.В. Управление кредитным риском в банке: подход внутренних рейтингов (ПВР): практическое пособие для вузов / М.В. Помазанов; под научной редакцией Г.И. Пеникаса. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд. Юрайт, 2020.
4. Regulation (EU) No. 575/2013 of the European parliament and of the council of 26 June 2013 on prudential requirements for credit institutions and investment firms and amending Regulation (EU) No. 648/2012 URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2013/575/oj>
5. МСФО 9 «Финансовые инструменты: первый опыт применения. URL: <https://home.kpmg/ru/ru/home.html>

[kpmg/ru/ru/home.html](https://home.kpmg/ru/ru/home.html)

References

1. Novikova N.Yu., Kotova O.V. Development of banking corporate underwriting in conditions of instability // Fundamentals of Economics, management and law. – 2022. – No.3(34). – Pp. 20-24
2. Banking: modern system of crediting: textbook / O.I. Lavrushin, O.N. Afanasyeva, S.L. Kornienko; edited by the merit of the Russian Federation, Doctor of Economics, Prof. O.I. Lavrushin. – 3rd ed., supplement – M.: KNORUS, 2007.
3. Pomazanov M.V. Credit risk management in a bank: the approach of internal ratings (PVR): a practical guide for universities / M.V. Pomazanov; under the scientific editorship of G.I. Penikas. – 2nd ed., reprint. and add. – Moscow: Yurayt Publishing House, 2020.
4. Regulation (EU) No. 575/2013 of the European parliament and of the council of 26 June 2013 on prudential requirements for credit institutions and investment firms and amending Regulation (EU) No. 648/2012 URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2013/575/oj>
5. IFRS 9 "Financial Instruments: First Experience применения <https://home.kpmg/ru/ru/home.html>

МСФО 08.00.12

ТАРАСОВА Наталья Александровна,
к.э.н., доцент кафедры учета, анализа и аудита
экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова

Аудит импорта товаров (работ, услуг)

Аннотация. В статье рассматриваются основные моменты аудита импортных операций: новации в правовой базе, регулирующие импортные операции; учет и налогообложение авансовых платежей по импортным контрактам; учет и налогообложение курсовых разниц; налогообложение НДС ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации товаров; формирование бухгалтерской и налоговой стоимости основных средств, сырья (материалов) и товаров, приобретенных по импортным контрактам.

Ключевые слова: аудит импортных операций, валютное законодательство, репатриация перечисленных авансов, НДС на ввозимые на таможенную территорию РФ товары, бухгалтерская и налоговая стоимость импортных материальных ценностей, курсовые разницы.

TARASOVA N.A.,
PhD of Economics, Associate Professor at the Chair
of accounting, Analysis and Audit at the Faculty of Economics
Lomonosov Moscow State University

Audit of import of goods (works, services)

Abstract. The article discusses the main points of the audit of import operations: innovations in the legal framework governing import operations; accounting and taxation of advance payments under import contracts; accounting and taxation of exchange rate differences; VAT taxation of goods imported into the customs territory of the Russian Federation; formation of accounting and tax system of fixed assets, raw materials and goods purchased under imported contracts.

Keywords: audit of import operations, currency legislation, repatriation of the listed advances, VAT on goods imported into the customs territory of the Russian Federation, accounting and tax value of imported tangible assets, exchange difference.

Проводя аудит импортных контрактов, предметом которых является приобретение материальных ценностей (работ, услуг), аудитор должен прежде всего обратить внимание на особенность правовой базы, регулирующей внешнеторговую деятельность. Это, во-первых, Федеральный закон от 08.12.2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности», и, во-вторых, Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

В Федеральном законе от 08.12.2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» в ст. 2 дается определение «внешнеторговой деятельности», а именно: «внешнеторговая деятельность – деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью» (подп. 4 п.1 ст. 2); «внешняя торговля товарами – импорт и (или) экспорт товаров» (подп. 7 п. 1 ст.2); «импорт товара – ввоз товара в Российскую Федерацию без обязательства об обратном вывозе» (подп. 10 п. 1 ст. 21); «участники внешнеторговой деятельности – российские и иностранные лица, занимающиеся внешнеторговой деятельностью» (подп. 27 п.1 ст. 2). При этом «российское лицо – юридическое лицо, созданное в соответствии с законодательством Российской Федерации, физическое лицо, имеющее постоянное или преимущественное место жительства на территории Российской Федерации, являющееся гражданином Российской Федерации или имеющее право постоянного проживания в Российской Федерации либо зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя в соответствии с законодательством Российской Федерации» (подп. 23 п. 1 ст. 2); «иностранное лицо – физическое лицо, юридическое лицо или не являющиеся юридическим лицом по праву иностранного государства организация, не являющаяся российскими лицами» (подп. 11 п.1 ст. 2).

В Федеральном законе от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», прежде всего, следует обратить внимание на п. 2 ч. 1 ст. 19, а именно: при осуществлении внешнеторговой деятельности резиденты обязаны в сроки, предусмотренные внешнеторговым договором (контрактом) обеспечить возврат в Российскую Федерацию денежных средств, уплаченных нерезидентам за неввезенные в Российскую Федерацию (неполученные на территории Российской Федерации) товары, невыполненные работы, неокказанные услуги, непередаваемые информации и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них. За невыполнение требования репатриации авансовых платежей предусмотрена ответственность в соответствии с ч. 5 ст. 15.25 КоАП. К

административной ответственности резидент может быть привлечен в зависимости от того, что является предметом контракта, либо ФТС РФ, либо ФНС РФ.

Аудитору следует обратить внимание на то, что с 08.08.2022 г. (с момента вступления в силу Указа Президента РФ от 08.08.2022 г. № 529) впредь до внесения изменений в Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» при осуществлении внешнеторговой деятельности не применяются требования п. 2 ч. 1 ст. 19 указанного Федерального закона. Поскольку в упомянутой выше ч. 5 ст. 15.25 КоАП РФ предусмотрена ответственность резидентов за невыполнение обязанности по зачислению денежных средств на счета в уполномоченных банках; а это требование с 08.08.2022 г. в соответствии с Указом Президента РФ не применяется, то и привлекать к административной ответственности с этого периода – не за что. Таким образом, по импортным контрактам, предусматривающим авансовые платежи, с 08.08.2022 г. возможны задержка сроков возврата авансов, взаимозачеты и прощение долга. В соответствии с подп. «в» п. 4 Указа Президента РФ от 08.08.2022 № 529 при осуществлении внешнеторговой деятельности российские юридические лица и индивидуальные предприниматели «вправе осуществлять зачет своих требований к нерезидентам и обязательств перед ними или замену обязательств нерезидентов новыми обязательствами». В связи с этим в ч. 1 ст. 9 Федерального закона от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ внесено Федеральным законом от 05.12.2022 № 551-ФЗ следующее изменение: «Без ограничения осуществляются валютные операции между резидентами, связанные с расчетами в иностранной валюте по оплате денежных требований, выраженных в иностранной валюте, которые уступлены нерезидентами, являющимися в соответствии с условиями внешнеторговых договоров (контрактов) с нерезидентами лицами, передающими этим резидентам товары, выполняющие для них работы, оказывающие им услуги, передающими им информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них, либо иными нерезидентами, являющимися надлежущими правообладателями денежных требований к резидентам по указанным внешнеторговым договорам (контрактам), резидентам, являющимися финансовыми агентами(факторами) в соответствии с заключенными договорами, по которым происходит уступка денежных требований данным финансовым агентам (факторам) – резидентам».

Аудитору следует обратить внимание на то, что если резидент прощает долг нерезиденту, то в соответствии с п. 3 ст. 309 НК РФ доходы нерезидента, перечисленные в п. 1 ст. 309 НК РФ, являются объектом налогово-

бложения по налогу на доход независимо от формы, в которой получены такие доходы, в частности, в натуральной форме, путем погашения обязательств этой организации, в виде прощения ее долга или зачета требований к этой организации. В этом случае резидент должен выполнить обязанности налогового агента по налогу на доход нерезидента. А именно: российское лицо должно начислить и перечислить налог на доход в российский бюджет и дать отчет, т.е. представить в налоговую службу Налоговый расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и уплаченных налогов, форма которого утверждена приказом ФНС РФ от 02.03.2016 г. № ММВ-7-3/115@.

В соответствии с п. 2 ч. 3 ст. 23 «Права и обязанности органов и агентов валютного контроля и их должностных лиц» Федерального закона № 173-ФЗ Центральный Банк Российской Федерации устанавливает порядок представления резидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций. Центральным Банком РФ выпущена Инструкция от 16.08.2017 г. № 181-И «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций, о единых формах учета и отчетности по валютным операциям, порядке и сроках их представления». Согласно п. 4.2 данной Инструкции договор с нерезидентом, по которому нерезидент должен поставить резиденту товары, выполнить работы, оказать услуги или передать права на результаты интеллектуальной собственности, сумма которого на дату заключения договора равна или более 3 млн рублей в эквиваленте, подлежит постановке на учет в уполномоченном банке с присвоением ему уникального номера. Если резидент дает уполномоченному банку разрешение на списание с его счета авансовых платежей в адрес нерезидента в иностранной валюте или рублях, одновременно в соответствии с п. 2.24 Инструкции № 181-И он должен дать информацию уполномоченному банку об ожидаемом сроке репатриации денежных средств. В соответствии с п. 8.1 Инструкции № 181-И в случае исполнения, прекращения обязательств, либо при изменении сумм или перемене лиц в обязательстве резидент предъявляет в уполномоченный банк Справку о подтверждающих документах и сами подтверждающие документы по операции. Согласно п. 1.3 вышеуказанной Инструкции, справка о подтверждающих документах является формой учета и отчетности по валютным операциям резидентов.

Аудитору следует обратить внимание на то, что в соответствии с ч. 6.3-1 ст. 15.25 КоАП непредставление резидентом в уполномоченный

банк форм учета и отчетности по валютным операциям подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций по истечении 90 дней после окончания установленного срока – влечет наложение административного штрафа на должностных лиц – от четырех тысяч до пяти тысяч рублей; на юридических лиц – соответственно от 40 тысяч до 50 тысяч рублей. Повторное совершение данного административного правонарушения влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 12 тысяч до 15 тысяч рублей; на юридических лиц – от 120 тысяч до 150 тысяч рублей (ч. 6.4 ст. 15.25 КоАП).

Особое внимание аудиторю следует обратить на импортные контракты, предусматривающие перечисление иностранному поставщику авансовых платежей. В соответствии с п. 10 ПБУ 3/2006 данные авансовые платежи после принятия к учету не меняют свою оценку независимо от изменения курса рубля к иностранной валюте. То же самое происходит и для целей налогообложения прибыли (п.11 ст. 250 и подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ). В силу сложившихся обстоятельств на сегодняшний момент очень актуальным становится ситуация, когда иностранный поставщик не может осуществить поставку, и стороны внешнеторгового контракта приходят к соглашению о возврате перечисленных авансовых платежей. В момент подписания дополнительного соглашения по данной ситуации, по мнению Минфина РФ, сумма аванса перестает трактоваться как сумма перечисленного аванса, а рассматривается как сумма средств, подлежащих возврату. В соответствии с приложением к письму Минфина РФ от 28.12.2006 г. № 07-04-09/78875 указанные средства подлежат пересчету по курсу ЦБ РФ на дату дополнительного соглашения и далее на отчетную дату в соответствии с требованием п. 7 ПБУ 3/2006. Требования п. 10 ПБУ 3/2006 уже к ним не применяются. При этом разница, образовавшаяся в связи с пересчетом средств, ранее числившихся в качестве выданных авансов, выраженных в иностранной валюте, отражается в бухгалтерском учете и раскрывается в бухгалтерской отчетности как курсовая разница. Данная разница включается в прочие доходы (прочие расходы) прежде всего в том отчетном периоде, в котором у получателя аванса возникает обязательство их возврата (как правило, это дата дополнительного соглашения), а далее – на конец отчетного периода и до момента завершения расчетов. В этот же момент курсовая разница, по мнению Минфина РФ, должна признаваться для целей налогообложения.

В соответствии с Федеральным законом РФ от 26.03.2022 № 67-ФЗ в Налоговый кодекс РФ в 2022 г. внесены поправки в части налогообложения курсовых разниц. В соответствии с п. 11 ст. 250 и подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ доходами и расходами для целей налогообложения прибыли организаций признаются соответственно положительные и отрицательные курсовые разницы от

переоценки стоимости имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте. В соответствии с положениями абзаца второго п. 8 ст. 271 и абзаца второго п. 10 ст. 272 НК РФ требования (обязательства), стоимость которых выражена в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату перехода права собственности на указанное имущество, прекращения (исполнения) требований (обязательств) и (или) на последнее число текущего месяца в зависимости от того, что произошло раньше.

По мнению Минфина РФ в связи с вступлением в силу Федерального закона № 67-ФЗ сам порядок исчисления курсовых разниц не изменился (письмо Минфина РФ от 27.05.2022 г. № 03-03-06/3/49721; от 02.06.2022 г. № 03-03-06/1/52094). Изменился порядок признания даты получения внереализационного дохода и внереализационного расхода для целей исчисления налога на прибыль за соответствующий период. При этом для положительных курсовых разниц порядок изменился в налоговых периодах 2022–2024 гг., а для отрицательных курсовых разниц – в 2023–2024 гг.

Согласно подп. 7.1. п. 4 ст.271 НК РФ по доходам в виде положительной курсовой разницы, возникшей в налоговых (отчетных) периодах 2022–2024 годов по требованиям (обязательствам), в том числе по требованиям по договору банковского вклада (депозита), стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов), датой получения дохода признается дата прекращения (исполнения) требований (обязательств), выраженных в иностранной валюте, при дооценке (уценке) которых возникает положительная курсовая разница. Действие этой нормы распространяется на правоотношения, возникшие с 01 января 2022 года.

Согласно подп. 6.1 п. 7 ст. 272 НК РФ по расходам в виде отрицательной курсовой разницы, возникшей в 2023 и 2024 годах по требованиям (обязательствам), в том числе по требованиям по договору банковского вклада (депозита), стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов), датой признания внереализационных расходов признается дата прекращения (исполнения) требований (обязательств), выраженных в иностранной валюте, при уценке (дооценке) которых возникает отрицательная курсовая разница. Действие этой нормы вступает в силу с 1 января 2023 года. Отрицательные курсовые разницы в 2022 году учитываются в прежнем порядке, т.е. на дату прекращения (исполнения) требований (обязательств) и (или) на последнее число текущего месяца в зависимости от того, что произошло раньше.

Однако п. 7 ст. 272 НК РФ Федеральным законом от 19.12.2022 г. № 523-ФЗ дополнили подп. 6.2. В соответствии с этим подпунктом

налогоплательщик может принять решение по расходам в виде отрицательной курсовой разницы, возникшей в 2022 году. А именно: признавать на дату прекращения (исполнения) требований (обязательств), выраженных в иностранной валюте, при уценке (дооценке) которых возникла отрицательная курсовая разница, но не прекращенным по состоянию на 31 декабря 2022 года требованиями (обязательствам), в том числе по требованиям по договору банковского вклада (депозита), стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов). При этом налогоплательщик должен направить в налоговый орган уведомление в произвольной форме о принятии такого решения. Принятое решение не может быть изменено. Данное уведомление должно быть представлено в срок, установленный для подачи налоговой декларации по налогу на прибыль за налоговый период 2022 года, либо при подаче уточненной декларации за последний отчетный период 2022 года. Следует обратить внимание на то, что в № 523-ФЗ установлено, что применение налогоплательщиком данного порядка, повлекшее увеличение сумм авансовых платежей по налогу на прибыль за отчетные периоды 2022 г., «не влечет начисление пеней за просрочку исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате соответствующих авансовых платежей» при условии уплаты налога за 2022 год не позднее установленного 25 главой НК РФ срока уплаты налога на прибыль.

Следующий момент, на который следует обратить внимание аудитору, это правильность формирования бухгалтерской и налоговой стоимости основных средств, сырья (материалов) и товаров, приобретенных по импортным контрактам. Спецификой импорта материальных ценностей является возникновение таких расходов как таможенные платежи в Российской Федерации и других странах, плата таможенному представителю (таможенному брокеру), плата банку как агенту валютного контроля, расходы на покупку иностранной валюты.

В соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признается ввоз товаров на территорию РФ. В соответствии с п.1 ст.143 НК РФ налогоплательщиками признаются лица, перемещающие товары через таможенную границу Таможенного союза. Однако, порядок взимания НДС зависит от того, с какой территории перемещается товар. Если товар перемещается с территории стран за пределами Евразийского Экономического Союза, следует применять требования гл. 21 НК РФ, если с территории Евразийского Экономического Союза, то на основании ст. 7 НК РФ применять требования р. III «Порядок взимания косвенных налогов при импорте товаров» прил. 18 к Договору о Евразийском Экономическом Союзе от 29.05.2014.

В соответствии с гл. 21 НК РФ, если товар перемещается с территории стран, находящихся за пределами Евразийского Экономического Союза, то НДС при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации

взимают таможенные органы. При этом льготных налогоплательщиков нет, есть только в соответствии со ст. 150 НК РФ товары, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения) при ввозе на территорию Российской Федерации. По облагаемым НДС товарам при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации налогообложение в соответствии со ст.151 НК РФ зависит от избранной таможенной процедуры. Так, например, при декларировании товаров в соответствии с таможенной процедурой «выпуск для внутреннего потребления» (на практике это называют «импорт») НДС взимается в полном объеме. Налоговая база при этом в соответствии со ст.160 НК РФ определяется как «таможенная стоимость + таможенная пошлина + акциз (по подакцизным товарам)». В процессе декларирования товара или после его выпуска возможна корректировка таможенной стоимости. В этом случае налоговая база рассчитывается от откорректированной таможенной стоимости. Налоговая ставка НДС, взимаемого на таможне, в соответствии с п. 5 ст.164 НК РФ составляет 10 или 20%.

Если товары перемещаются с территории стран Евразийского Экономического Союза, то в соответствии с п. 13 р. III приложения 18 Договору о Евразийском Экономическом Союзе взимание НДС осуществляется налоговым органом государства – члена Евразийского Экономического Союза, на территорию которого импортированы товары, по месту постановки на учет налогоплательщика-собственника товара. При этом налоговая база зависит от того, по какому договору (контракту) приобретаются материальные ценности. Если материальные ценности приобретаются по договору купли-продажи, то налоговая база определяется на дату принятия на учет на основе стоимости приобретенных товаров. Если стоимость товаров выражена в иностранной валюте, то для определения налоговой базы она пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату принятия товаров на учет. Налоговая база при импорте продуктов переработки давальческого сырья определяется как стоимость выполненных работ по переработке давальческого сырья. При этом стоимость выполненных работ по переработке давальческого сырья, выраженная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату принятия продуктов переработки к учету. Налоговая база при ввозе предметов лизинга по договору (контракту) лизинга, предусматривающему переход права собственности к лизингополучателю, определяется в размере части стоимости предмета лизинга, предусмотренной на дату ее оплаты договором (контрактом) лизинга (независимо от фактического размера и даты осуществления платежа). Лизинговый платеж в иностранной валюте пересчитывается в рубли для определения налоговой базы по курсу ЦБ РФ на дату, соответствующую моменту (дате) определения налоговой базы.

Суммы НДС, подлежащие уплате по товарам, импортированным с территории государств – членов Евразийского Экономического

Табл. 1. Динамика активов кредитных организаций, взвешенных по уровню риска в целях расчета показателя достаточности собственных средств (капитала) Н1.0 (млрд руб.)*.

	(сч. 01,03)		(сч. 10)			
	б/у	н/у	б/у	н/у	б/у	н/у
Цена поставщика – ин. валюта	По курсу ЦБ РФ на дату перехода права собственности, при условии аванса – по курсу аванса в части аванса					
Комиссионное вознаграждение посредника	+	+	+	+	Учетная политика	Учетная политика
Транспортные расходы, включая расходы по погрузке (выгрузке), экспедированию, хранению, страхованию	+	+	+	+	Учетная политика	Учетная политика
Таможенные платежи в других странах, кроме РФ	+	+	+	+	Учетная политика	Учетная политика
Таможенные платежи в РФ: а) НДС и акциз, не вычитаемый в соответствии с законодательством РФ, б) таможенная пошлина, таможенный сбор	+	+	+	+	Учетная политика	Учетная политика
Услуги склада временного хранения (СВХ)	+	+	+	+	Учетная политика	Учетная политика
Плата таможенному брокеру за ТД № (№ бортового автомобиля, № ж/д вагона и т.п.)	+	+	+	+	Учетная политика	Учетная политика
Расходы по сертификации	+	+	+	+	Учетная политика	Учетная политика
Плата банку как агенту валютного контроля по контракту №, платежному поручению №	+	+	+	+	Учетная политика	Учетная политика
Превышение курса покупки иностранной валюты над курсом ЦБ в день покупки иностранной валюты	Учетная политика	Вн. расх	Учетная политика	Вн. расх	Учетная политика	Вн. расх
Монтаж, сборка, наладка	+	+	-	-	-	-
Обучение персонала до ввода в эксплуатацию оборудования	-	+	-	-	-	-

ческого Союза, в соответствии с п. 17 р. III приложения 18 к вышеуказанному Договору, исчисляются по национальным ставкам государства – члена ЕЭС, на территорию которого импортированы товары, т.е. 10 и 20%. НДС в соответствии с п. 19 р. III приложения 18 к Договору, уплачивается не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров; срока платежа, предусмотренного договором (контрактом) лизинга. При этом налогоплательщик обязан представить в налоговый орган «Налоговую декларацию по косвенным налогам (НДС и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств – членов Евразийского Экономического Союза». Одновременно с налоговой декларацией налогоплательщик представляет в налоговый орган следующие документы: 1) заявление; 2) выписку банка, подтвержда-

ющую фактическую уплату НДС, или иной документ, подтверждающий исполнение налоговых обязательств по уплате налога. При наличии у налогоплательщика излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов, сборов либо сумм косвенных налогов, подлежащих возврату (зачету) как при импорте товаров с территории Евразийского Экономического Союза, так и при реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, налоговый орган принимает (выносит) решение об их зачете в счет уплаты косвенных налогов по импортированным товарам. В этом случае выписка банка, подтверждающая фактическую уплату НДС, не представляется; 3) транспортные (товаросопроводительные) документы, подтверждающие перемещение товаров с территории одного государства – члена Евразийского Экономического Союза на территорию другого государства – члена ЕЭС; 4)

договора (контракты), на основании которых приобретены товары.

В соответствии с п. 26 р. III приложения 18 Договору о Евразийском Экономическом Союзе суммы НДС, уплаченные по товарам, импортированным на территорию Российской Федерации, подлежат вычетам (зачетам) в порядке, предусмотренном национальным законодательством. Согласно ст. 171 НК РФ вычет НДС, уплаченного при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации дается при условии принятия их на учет и при условии использования их под обороты, подлежащие налогообложению НДС. В соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ вычеты сумм налога, уплаченных при ввозе на территорию Российской Федерации основных средств, оборудования к установке производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств, оборудования к установке. В соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 НК РФ, производятся на основании документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию Российской Федерации. Документом, подтверждающим уплату НДС таможенным органам, является декларация на товары; а документом, подтверждающим уплату НДС налоговым органам по товарам, ввезенным с территории государств – членов Евразийского Экономического Союза, соответственно Заявление, которому налоговый орган присваивает номер и дату. Именно эти документы регистрируются в Журнале регистрации полученных счетов-фактур и в Книге покупок.

Если товары, ввезенные на таможенную территорию Российской Федерации, используются под обороты, не облагаемые НДС, то уплаченный при ввозе налог вычту не подлежит. В этом случае, как видно из таблицы, он формирует и бухгалтерскую, и налоговую стоимость основных средств и сырья (материалов). В отношении товаров – это с 2021 года в бухгалтерском учете учетная политика. В соответствии с п. 21 ФСБУ 5/2019 «Запасы», при осуществлении торговой деятельности допускается включение в состав расходов на продажу затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу. В отличие от ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», где давалась расшифровка, что включается в затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов, в ФСБУ 5/2019 такой расшифровки нет. А это значит, что организация самостоятельно решает в учетной политике, что входит в состав этих расходов. Поэтому в представленной таблице по всем расходам, кроме цены поставщика, проставлена в бухгалтерском учете «учетная политика»: либо Дебет сч. 41, либо Дебет сч. 44.

В отношении налоговой стоимости товара по всем расходам, кроме цены поставщика и превышения курса покупки иностранной валюты над курсом ЦБ РФ в день покупки иностранной валюты, в таблице также указана «Учетная политика». В

соответствии с п. 1 ст. 268 НК РФ при реализации товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость реализованных товаров. В соответствии со ст. 320 НК РФ к издержкам обращения не относится стоимость приобретения товаров по цене, установленной условиями договора. При этом налогоплательщик имеет право сформировать стоимость приобретения товаров с учетом расходов, связанных с приобретением этих товаров. Порядок формирования стоимости приобретения товаров, как указано в ст. 320 НК РФ, определяется налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения прибыли. Таким образом, данные расходы формируют либо налоговую стоимость товара, либо признаются расходами текущего налогового периода. Особо следует обратить внимание в этом случае на таможенные платежи в Российской Федерации, уплаченные в отношении ввезенного товара. Если предприятие в учетной политике выбирает, что таможенная пошлина, таможенный акциз и др. таможенные платежи не будут формировать налоговую стоимость товара, а будут признаваться расходами текущего налогового периода, то в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам относятся суммы налогов, таможенных пошлин и сборов, начисленные в установленном Налоговым Кодексом порядке.

НДС и акциз, подлежащие уплате при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации, а также таможенные пошлины и сборы, подлежат уплате в соответствии с таможенным законодательством. В соответствии со ст. 211 Таможенного Кодекса Таможенного Союза, обязанность по уплате таможенных пошлин, сборов и налогов в отношении товаров, помещенных под таможенную процедуру «внутреннее потребление», возникает с момента регистрации таможенным органом таможенной декларации (эта дата указана в гр. А таможенной декларации).

Цена поставщика, как видно из таблицы, формирует одинаково как бухгалтерскую, так и налоговую стоимость основных средств, сырья (материалов) и товаров. А именно: из расчета курса ЦБ РФ на дату перехода права собственности, а при условии перечисления иностранному поставщику аванса – по курсу ЦБ РФ на дату перечисления аванса в части, приходящийся на аванс.

Следует обратить внимание на то, что в отношении бухгалтерской стоимости сырья (материалов) с вступлением в силу ФСБУ 5/2019 ничего не изменилось. А именно: расходы на хранение во время перевозки, а также хранение на Складе Временного Хранения (СВХ) на российской таможне как формировали, так и продолжают формировать бухгалтерскую стоимость сырья (материалов), так как эти расходы обусловлены условиями приобретения запасов. В соответствии с подпунктом «В» п. 18 ФСБУ 5/2019 в себестоимость приобретенных запасов не включают расходы на хранение запасов, за

исключением случаев когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению или обусловлено условиями приобретения запасов.

С 2022 года в отношении основных средств в соответствии с ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» в капитальные вложения не включаются «Затраты на обучение персонала» (подпункт «М» п. 17 ФСБУ 26/2020), но данные затраты формируют налоговую стоимость основного средства (арбитражная практика поддерживает в этом позицию налоговиков).

И последнее, на что следует обратить внимание аудиторы. Это отражение превышения курса покупки иностранной валюты над курсом ЦБ РФ, установленном в день покупки иностранной валюты. В бухгалтерском учете – это учетная политика: либо это стоимость актива (Дебет счетов 08,10,15,41), либо прочие расходы (Дебет счета 91). Для целей налогообложения прибыли – это внереализационные расходы (подпункт 6 п.1 ст. 265 НК РФ).

Литература

1. Федеральный закон «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» от 08.12.2003 № 164-ФЗ.
2. Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 № 173-ФЗ.
3. Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации"» от 26.03.2022 № 67-ФЗ.
4. Федеральный закон от 05.12.2022 № 511-ФЗ «О внесении изменений в статьи 9 и 23 Федерального закона "О валютном регулировании и валютном контроле"».
5. Федеральный закон от 19.12.2022 № 523-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».
6. Указ Президента РФ от 08.08.2022 № 529 «О временном порядке исполнения обязательств по договорам банковского счета (вклада), выраженных в иностранной валюте, и обязательств по облигациям, выпущенным иностранными организациями».
7. Договор о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 г.
8. Инструкция Банка России от 16.08.2017 № 181-И «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций, о единых формах учета и отчетности по валютным операциям, порядке и сроках их представления».
9. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ.
10. Налоговый кодекс Российской Федерации.
11. Таможенный Кодекс Таможенного Союза.

12. Международный стандарт аудита № 250 «Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности».

13. Международный стандарт аудита 315 «Определение и оценка рисков существенных искажений через понимание деятельности компании и среды, в которой она осуществляется».

14. Положения по бухгалтерскому учету 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

15. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «ЗАПАСЫ».

16. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения».

17. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства».

18. Письмо Минфина России от 28.12.2016 г. № 07-04-09/78875 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2016 год».

19. Письмо Минфина России от 27 мая 2022 г. № 03-03-06/3/49721 О налоговом учете курсовых разниц в 2022 – 2024 гг.

20. Письмо Минфина России от 2 июня 2022 г. № 03-03-06/1/52094 О рассмотрении предложений и замечаний в части нового налогового учета курсовых разниц в 2022–2024 гг.

References

1. Federal Law "On the Fundamentals of State Regulation of Foreign Trade Ac-

tivities" dated December 8, 2003 N 164-FZ.

2. Federal Law "On currency regulation and currency control" dated 10.12.2003 N 173-FZ.

3. Federal Law "On Amendments to Parts One and Two of the Tax Code of the Russian Federation and Article 2 of the Federal Law "On Amendments to Part Two of the Tax Code of the Russian Federation" dated March 26, 2022 N 67-FZ.

4. Federal Law No. 511-FZ of 5.12.2022 "On Amendments to Articles 9 and 23 of the Federal Law "On Currency Regulation and Currency Control".

5. Federal Law No. 523-FZ of December 19, 2022 "On Amendments to Part Two of the Tax Code of the Russian Federation and Certain Legislative Acts of the Russian Federation".

6. Decree of the President of the Russian Federation of 8.08.2022 N 529 "On the temporary procedure for fulfilling obligations under bank account (deposit) agreements denominated in foreign currency and obligations under bonds issued by foreign organizations".

7. Treaty on the Eurasian Economic Union" dated May 29, 2014.

8. Bank of Russia Instruction No. 181-I, dated August 16, 2017, "On the Procedure for Submitting by Residents and Non-Residents to Authorized Banks Supporting Documents and Information when Carrying out Foreign Exchange Operations, on Uniform Forms of Accounting and Reporting on Foreign Exchange Operations, and the Procedure and Deadlines for Their Submission".

9. "Code of the Russian Federation on Ad-

ministrative Offenses" of December 30, 2001 N 195-FZ.

10. Tax Code of the Russian Federation.

11. Customs Code of the Customs Union.

12. International Standard on Auditing No. 250 Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements.

13. International Standard on Auditing 315 "Identification and assessment of the risks of material misstatement through an understanding of the company's activities and the environment in which they operate".

14. Accounting Regulations 3/2006 "Accounting for assets and liabilities whose value is expressed in foreign currency".

15. Federal Accounting Standard FSBU 5/2019 "Reserves".

16. Federal Accounting Standard FSBU 26/2020 "Capital Investments".

17. Federal Accounting Standard FSBU 6/2020 "Fixed Assets".

18. Letter of the Ministry of Finance of Russia dated 28.12.2016. No. 07-04-09 / 78875 "Recommendations for audit organizations, individual auditors, auditors on auditing the annual financial statements of organizations for 2016".

19. Letter of the Ministry of Finance of Russia, 27.05.2022 N 03-03-06/3/49721 On tax accounting for exchange rate differences in 2022-2024.

20. Letter of the Ministry of Finance of Russia dated June 2, 2022 N 03-03-06/1/52094 On the consideration of proposals and comments regarding the new tax accounting for exchange rate differences in 2022-2024.

Суд: решение УФНС не должно нарушать права и интересы налогоплательщика в предпринимательстве

По итогам выездной проверки организации инспекция доначислила НДС. Проверяющие решили, что налогоплательщик не вправе применять вычет по неподтвержденным счетам-фактурам и первичке. Управление доводы по жалобе не приняло, но все же отменило решение инспекции. Оно посчитало, что деятельность общества не самостоятельная, она не отвечает критериям ГК РФ. Налогоплательщик оспорил решение управления. Суды поддержали организацию. Вышестоящий налоговый орган вправе дополнить или изменить правовое обоснование взыскания налогов, пеней, штрафов в решении инспекции, исправить арифметические ошибки, опечатки. После вынесения решения налоговый орган не может вносить в него изменения, которые ухудшают положение налогоплательщика. Изменять решение и отменять его можно, если это улучшит положение налогоплательщика. Суд счел, что решение управления нарушает права и законные интересы организации в предпринимательской и экономической деятельности:

- его вынесли по новым материалам (сведения 2-НДФЛ, договоры поручительства, сведения банковских IP-адресов) и новым обстоятельствам, которые в решении инспекции не оценивали. При этом управление налоговую проверку не назначало, решение принимало без участия налогоплательщика, о времени и месте рассмотрения материалов его не извещало;

- управление признало деятельность общества не соответствующей критериям предпринимательской деятельности, а это не улучшает положение налогоплательщика;

- решение управления не дополняет и не изменяет правовое обоснование решения инспекции.

Документ: Постановление АС Волго-Вятского округа от 25.01.2023 по делу N А17-10786/2021

Суд: инспекция вправе не принять декларацию, которую сдали в последний день периода

Обязанность по подаче декларации за налоговый или отчетный период возникает на следующий день после окончания периода. Если нет первички, то данные в декларации, которую представили до завершения периода, предположительные или мнимые. У такой декларации нет юридического значения. Она не соответствует понятию налоговой декларации и не подлежит проверке. ВС РФ отказал в передаче жалобы. Отметим, ранее АС Московского округа указывал на то, что представлять декларацию до завершения налогового периода не запрещено..

Документ: Определение ВС РФ от 01.02.2023 N 305-ЭС22-25615

Обесценение финансовых вложений: представление информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Аннотация. Целью статьи является исследование современного состояния формирования и раскрытия информации о финансовых вложениях и их обесценении в бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ). Объектом исследования являются публичные отчеты российских организаций различных сфер деятельности. При написании статьи использованы методы наблюдения, систематизации и сравнительного анализа. Научная новизна исследования заключается в обосновании теоретических положений и разработке практических рекомендаций по формированию резервов под обесценение финансовых вложений.

Ключевые слова: финансовые вложения, обесценение, отчетность, информация, представление.

*KULIKOVA Lidia Ivanovna,
Kazan (Volga Region) Federal University,
doctor of economic sciences, professor
mail new: LiKulikova@kpfu.ru*

Impairment of financial investments: presentation of information in accounting (financial) statements

Abstract. The purpose of the article is to study the current state of formation and disclosure of information on financial investments and their impairment in accounting (financial) statements prepared in accordance with Russian Accounting Standards (RAS). The object of the study are public reports of Russian organizations in various fields of activity. When writing the article, methods of observation, systematization and comparative analysis were used. The scientific novelty of the research lies in the substantiation of theoretical provisions and the development of practical recommendations for the formation of reserves for the impairment of financial investments.

Keywords: financial investments, impairment, reporting, information, presentation.

ВВЕДЕНИЕ

Финансовые вложения в настоящее время являются наиболее сложным объектом бухгалтерского наблюдения для целей формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Действующее Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) не регулирует во всех аспектах вопросы, связанных с проведением тестирования на обесценение финансовых вложений и раскрытия информации об обесценении в отчетности. Нормативный документ рассматривает только общие вопросы, касающиеся обесценения: признаки и возможные ситуации обесценения финансовых вложений, условия снижения их стоимости. Конкретные методики формирования резерва под обесценение финансовых вложений определяются организациями самостоятельно исходя из профессионального

суждения составителей отчетности. В связи с этим весьма актуальным становится вопрос раскрытия в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о неблагоприятных факторах, приводящих к обесценению финансовых вложений, методике определения их расчетной стоимости и использовании соответствующих информационных источников.

МАТЕРИАЛЫ

И МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Вопросы формирования резерва под обесценение финансовых вложений рассматривались в научных трудах многих авторов: Дружиловской Т.Ю. и Добролюбова Н.А. [1], Житлухиной О.Г. [2], Куликовой Л.И. и Губайдуллиной А.Р. [3], Куликовой Л.И. и Исаевой А.С. [4], Пащенко Т.В. и Тарасовой К.Ю. [5], Плотникова В.С. и Пахомова А.С.

[6], Поповой Е.В. [7], Селезневой И.П. и Владимировой А.В. [8], Туяковой З.С. и Туяковой В.Б. [9] и других. Вместе с тем, в публикациях названных авторов недостаточно внимания уделялось практическим аспектам представления и раскрытия информации об обесценении финансовых вложений в бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций, составляемой по российским учетным стандартам.

Наше исследование основано на результатах анализа аудиторских заключений в отношении определения ключевых вопросов аудита, являющихся наиболее значимыми при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный период. Нами проанализировано 47 отчетов российских коммерческих организаций различных сфер деятельности за 2021 отчетный год. Исследование показало, что в соответствии со

своим профессиональным суждением аудиторы привлекали внимание пользователей отчетов к следующим основным ключевым вопросам аудита, представленным в табл. 1.

Как свидетельствуют данные табл. 1, разнообразие ключевых вопросов аудита в аудиторских заключениях довольно велико, но наибольшее их количество связано с признанием и оценкой финансовых вложений. В частности, аудиторы обращают внимание на такие вопросы, как обесценение финансовых вложений в дочерние, зависимые организации и совместные предприятия; финансовые вложения и связанные с ними прочие доходы в виде дивидендов и процентов по получению; восстановление резерва под обесценение долгосрочных финансовых вложений в уставный капитал дочернего общества и другие.

Вызывает интерес частота указаний ключевых вопросов аудита об оценке и обесценении финансовых вложений в аудиторских заключениях в разрезе отраслевой принадлежности. Результаты исследования представлены в табл. 2.

Анализ отраслевой структуры аудируемых лиц показал, что при формулировании ключевых вопросов аудита в аудиторских заключениях по итогам аудита отчетности за 2021 год наибольшее внимание уделяется финансовым вложениям в организациях таких отраслей, как металлургия и горнодобыча, информационные технологии и прочие (консультационные услуги, деятельность холдинговых компаний).

В процессе исследования практических аспектов представления информации об обесценении финансовых вложений в отчетности российских организаций нами рассматривались следующие вопросы: доля финансовых вложений в структуре активов организаций; виды вложений, по которым наблюдается обесценение; установленный уровень существенности снижения стоимости финансовых вложений; выявленные признаки их обесценения и методика определения расчетной стоимости финансовых вложений.

ОБСУЖДЕНИЕ

Для решения проблемы представления качественной информации об обесценении финансовых вложений и определения направлений ее совершенствования проведен мониторинг бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций. Результаты нашего исследования показывают, что по состоянию на 31.12. 2021 года доля финансовых вложений в составе активов организаций довольно существенна (табл. 3).

Таким образом, корректное представление и раскрытие информации о финансовых вложениях является для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности актуальным и принципиально важным.

ПБУ 19/02 определяет, что проверка на обесценение производится по финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость [10]. Организации самостоятельно определяют, по каким видам финансовых вложений формируется

Табл. 1. Частота указания ключевых вопросов в аудиторских заключениях организаций, составляющих отчетность по РСБУ за 2021 год.

Ключевые вопросы аудита	Частота указания, количество
Признание и оценка финансовых вложений	23
Признание, оценка и обесценение дебиторской задолженности	16
Признание и оценка выручки	15
Классификация, оценка и раскрытие информации о заемных средствах	7
Признание и оценка основных средств и прочих вложений во внеоборотные активы	5
Признание, оценка и раскрытие оценочных и условных обязательств	5
Оценка обязательств по ликвидации основных средств и восстановлению природных ресурсов	3
Отложенные налоговые активы и оценочные обязательства по возможным налоговым последствиям	2
Признание и оценка запасов	2
Применение принципа непрерывности деятельности и риск ликвидности	2
Влияние пандемии COVID-19 на деятельность Общества и на оценки, сделанные руководством	1
Величина обязательств по программе лояльности (поощрения пассажиров)	1
Применение учета хеджирования	1
Признание, оценка и раскрытие информации о социальных обязательствах	1
Отражение в отчетности полученных авансов по срокам обращения	1
Оценка сделки по получению финансовой помощи от дочерней организации	1
Операции со связанными сторонами	1

резерв под обесценение. Чаще всего тестирование на предмет обесценения производится по долгосрочным вкладам в уставные капиталы дочерних организаций, долгосрочно и краткосрочно предоставленным займам.

ПБУ 19/02, регулирующее порядок формирования резерва под обесценение финансовых вложений, не устанавливает конкретных критериев для оценки суммы резерва. Рассматриваются только возможные признаки обесценения: устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений и уменьшение реальных экономических выгод (доходов) по сравнению с их расчетными значениями. Приводятся примеры ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений (например, появление у должника по договору займа признаков банкротства, отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов). Указываются условия, характеризующие устойчивое снижение стоимости финансовых вложений: существенное превышение учетной стоимости над расчетной стоимостью на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату, существенное уменьшение расчетной стоимости финансовых вложений в течение отчетного года, отсутствие свидетельств на отчетную дату о будущем существенном повышении стоимости финансовых вложений [10]. Таким образом, установленные правила формирования резерва под обесценение финан-

совых вложений довольно расплывчаты, в связи с чем требуется выработка профессионального бухгалтерского суждения в отношении установления многих параметров: периода времени для подтверждения устойчивого снижения финансовых вложений, уровня их существенного снижения, порядка определения расчетной стоимости и т.д.

Мы полагаем, что устойчивое снижение стоимости финансовых вложений должно подтверждаться в течение длительного периода – на протяжении трех лет подряд (включая текущий отчетный год). Уровень существенности, как правило, устанавливается в процентном соотношении разницы между расчетной и учетной стоимостью финансовых вложений к их учетной стоимости. Исследуемые нами организации в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности привели информацию о следующих уровнях существенности: «Сургутнефтегаз» (5% по долгосрочно предоставленным займам), АО «Зарубежнефть» (10% по краткосрочно предоставленным займам), ПАО «Институт стволовых клеток человека» (более чем на 10% ежегодно в отношении долей в капитале ООО и акций, по которым не определяется текущая рыночная стоимость).

Рассмотрим методику определения признаков обесценения и расчетной стоимости финансовых вложений в зависимости от их видов в исследуемых нами организациях.

Одним из основных видов финансовых вложений являются вклады в уставный ка-

Табл. 2. Ключевые вопросы аудита о финансовых вложениях в аудиторских заключениях по итогам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по РСБУ за 2021 год в разрезе отраслевой принадлежности.

Отраслевая принадлежность компаний	Количество исследуемых организаций	Частота указания, количество
Нефтегазовая	11	4
Энергетика	10	2
Металлургическая, горнодобывающая	6	4
Химическая, нефтехимическая	3	1
Вычислительная техника и информационные технологии	1	1
Телекоммуникационная и связь	2	2
Медицина	1	1
Транспорт	4	2
Прочее (консультационные услуги, аренда, деятельность холдинговых компаний и т.д.)	6	6
Итого	47	23

Табл. 3. Доля финансовых вложений в составе активов организаций (по данным бухгалтерских балансов) на 31.12. 2021 г.

Наименование организации	Доля финансовых вложений в составе внеоборотных активов, %	Доля финансовых вложений в составе оборотных активов, %
ПАО «Сургутнефтегаз»	69,8	61,2
АО «Зарубежнефть»	71,0	13,1
ПАО Мечел	98,7	-
ПАО РусГидро	39,4	8,9
ПАО «Челябинский металлургический комбинат»	56,8	0,6
ПАО «Селигдар»	92,2	6,2
МКПАО «ОК РУСАЛ»	99,9	90,8
ПАО «Газпром нефть»	93,4	42,3
ПАО «НОВАТЭК»	98,3	13,8
ПАО «Дальневосточное морское пароходство»	88,7	61,6
АО «Атомный энергопромышленный комплекс	98,1	91,9
ПАО «Институт стволовых клеток человека»	94,1	42,2
ПАО «Полюс»	99,9	-
ПАО «Кировский завод»	43,4	71,6

питал других организаций. Так, по состоянию на 31 декабря 2021 года ОАО «РЖД» имеет вклады в 111 организаций: в 57 дочерних обществ, 41 зависимом обществе и 13 прочих организаций [11]. ПАО «Газпром нефть» сообщает, что 85% от всей суммы обесценения финансовых вложений приходится на обесценение вкладов в уставный капитал дочерних обществ [12].

В пояснениях к отчетности организации приводят следующие признаки обесценения: дочерние компании имеют отрицательные чистые активы и получение доходов от этих финансовых вложений не ожидается (ПАО «Мечел») [13], имеется объективное свидетельство того, что происшедшие события после первоначального признания финансовых вложений в отдельные дочерние компании оказали отрицательное влияние на расчетную величину будущих потоков денежных средств по данному вложению

(ПАО «ГМК «Норильский никель») [14], получение решения органов управления о начале процедуры ликвидации инвестиционного объекта инвестиций (ПАО «Магнитогорский металлургический комбинат») [15].

В ПАО «Институт стволовых клеток человека» признание в бухгалтерском учете и отчетности резерва под обесценение финансовых вложений в отношении долей в уставном капитале других организаций производится при одновременном выполнении следующих условий (табл. 4).

ПАО «Полюс» в пояснениях к отчетности отмечает, что учет инвестиций в акции и облигации дочерних компаний ведется в соответствии с правилами, установленными Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности в компании производится сопоставление справедливой стоимости финансовых вло-

жений в дочерние общества с их балансовой стоимостью. В случае существенных отклонений (более чем на 10%) разница между оценками по справедливой и балансовой стоимости относится на финансовый результат [17]. В таблице 5 приведена информация о разнице в оценках финансовых вложений, представленная в пояснениях к отчетности ПАО «Полюс».

Справедливая стоимость финансовых вложений в дочерние общества ПАО «Полюс» определяется независимым оценщиком либо внутренними службами компании. По мнению руководства компании, применение МСФО позволяет представить наиболее достоверную информацию об инвестициях по сравнению с порядком, установленным ПБУ 19/02, и способствует более правильному пониманию финансового положения. Как видно из таблицы 5, разница в оценках положительная, в связи с чем ПАО «Полюс» не отражает убытков от обесценения финансовых вложений.

В связи с тем, что в ПБУ 19/02 не приводится методика определения расчетной стоимости финансовых вложений, представляет интерес информация о применяемых профессиональных бухгалтерских суждениях относительно порядка ее определения в различных организациях (табл. 6).

ПАО «ГМК «Норильский никель» поясняет, что в отношении дочерней компании (АО «Норильский комбинат») обесценение обусловлено отрицательной динамикой возмещаемой стоимости инвестиций по отношению к их балансовой стоимости. В 2021 году было дополнительно признано обесценение на общую сумму 42 672 853 тыс. руб., обусловленное снижением возмещаемой стоимости инвестиций АО «Норильский комбинат» в АО «НТЭК», которое вызвано снижением чистых активов последнего. Отрицательная величина чистых активов сформировалась у АО «НТЭК» на 31.12.2020 года в результате начисления в размере 156 801 295 тыс. руб. экологического резерва на ликвидацию последствий инцидента с разливом дизельного топлива на промышленной площадке ТЭЦ3 в Норильске и на возмещение вреда водным объектам и почве по иску Росприроднадзора [14].

ПАО «РусГидро» в 2021 г. дополнительно сформировало резерв под обесценение финансовых вложений в уставный капитал дочерней компании АО «Загорская ГАЭС-2» в размере 608 195 тыс. руб., обосновывая это следующим ключевым фактором. У дочерней компании имеются накопленные убытки, вызванные ликвидацией последствий осадки здания станционного узла, которые не будут покрыты доходами от будущей эксплуатации станции. Ожидается завершение строительства Загорской ГАЭС-2 и проведение восстановительных работ. Однако по состоянию на 31.12.2021 г. имеется неопределенность в отношении величины расходов для ликвидации подтопления на Загорской ГАЭС-2, которая может быть довольно существенной [18].

Как показывают результаты наших исследований, организации применяют различные подходы к определению расчетной стоимости финансовых вложений в виде вкладов в уставные капиталы других организаций, и прежде всего дочерних обществ. Некоторые организации в целях определения убытка от обесценения применяют положения МСФО. Вместе с тем, в основе почти всех расчетов лежит информация о величине чистых активов дочерних организаций.

Мы полагаем, что резерв под обесценение вкладов в уставные капиталы дочерних организаций должен формироваться при наличии следующих признаков обесценения вкладов на протяжении трех лет подряд (включая текущий год): отрицательная динамика стоимости акций в уставном капитале ПАО или стоимости доли организации в уставном капитале ООО, рассчитанной исходя из чистых активов ПАО или ООО, отсутствие или существенное снижение поступлений доходов от ПАО в виде дивидендов, а от ООО в виде части чистой прибыли, высокая вероятность дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем. Конкретная методика определения резерва под обесценение представлена в наших предыдущих публикациях [3, с. 49; 4, с. 4].

Рассмотрим порядок формирования информации об обесценении предоставленных займов другим организациям. Так, АО «Зарубежнефть» формирует резерв по выданным займам отдельно по каждому долгу в зависимости от финансового состояния заемщика и оценки вероятности погашения займа полностью или частично с применением ставки дисконтирования [22]. ПАО «Челябинский металлургический комбинат» не создает резерв под обесценение финансовых вложений по займам, выданным аффилированным лицам (под аффилированным лицом понимаются компании Группы Мечел) [23]. ПАО «Дальневосточное морское пароходство» расчетную стоимость предоставленных займов другим организациям определяет на основании следующей информации: бухгалтерской отчетности организаций-заемщиков на последнюю отчетную дату; бюджетов движения денежных средств по договорам займа в соответствии с консолидированным бюджетом на следующий отчетный год; стратегии и действий ПАО по перераспределению финансовых потоков между ним и его дочерними компаниями для погашения займов; оценки руководства ПАО вероятности возврата ранее предоставленных займов в рамках удовлетворения исковых требований [19].

Нам представляется, что при оценке обесценения предоставленных займов другой организации следует проанализировать тенденции изменения финансового положения организации-заемщика, которое определяется на основании показателя чистых активов этой организации на дату проведения тестирования на обесценение и сопоставления с величиной чистых активов на последнюю

Табл. 4. Условия признания обесценения в отношении долей в капитале ООО и акций, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, в ПАО «Институт стволовых клеток человека» [16].

Критерии признания	Сроки и условия признания
Срок владения долями в капитале ООО (акциями)	Не менее трех лет по состоянию на 31 декабря отчетного года
Неполучение дивидендов от ООО (эмитент акций)	В течение двух последних лет, включая отчетный год, а также до 10 февраля года, следующего за отчетным
Необъявление о выплате дивидендов ООО (эмитента акций)	В отчетном году и до 10 февраля года, следующего за отчетным
Уменьшение чистых активов ООО (эмитента акций)	По состоянию на 31 декабря предыдущего года по сравнению с их величиной по состоянию на 31 декабря года, предшествующего предыдущему, более чем на 10%
Неувеличение чистых активов ООО (эмитента акций)	За 9 месяцев отчетного года
Убыточная деятельность ООО (эмитента акций) в соответствии с планом развития и (или) бюджетом доходов и расходов	Не предусмотрена за предыдущий год и 9 месяцев отчетного года

Табл. 5. Условия признания обесценения в отношении долей в капитале ООО и акций, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, в ПАО «Институт стволовых клеток человека» [16].

Наименование дочерней компании	По первоначальной стоимости (по правилам РСБУ)	По справедливой стоимости (по правилам МСФО)	Разница в оценках
ООО «Полюс Сервис»	13 531 000	13 531 000	-
ООО «УК Полюс»	101 000	5 317 363	5 216 363
АО «Полюс Красноярск»	61 516 814	1 609 486 255	1 547 969 441

отчетную дату до предоставления займов. Предлагаемые условия и методика формирования резерва под обесценение предоставленных займов представлены в табл.7.

Мы полагаем, что наличие обесценения депозитных вкладов в кредитных организациях на срок более трех месяцев признается в случае отрицательной динамики чистых активов кредитных организаций на протяжении трех лет подряд (включая текущий год). Методика определения расчетной стоимости депозитных вкладов может быть аналогична порядку определения расчетной стоимости предоставленных займов, в основе которого лежит соотношение чистых активов кредитной организации по состоянию на отчетную дату к ее чистым активам на последнюю дату до внесения вкладов. В том случае, если кредитная организация ликвидирована или в отношении нее начата процедура банкротства, расчетная стоимость депозитных вкладов принимается равной нулю. Следует отметить, что такую процедуру формирования резерва под обесценение депозитных вкладов применяло ПАО «Татнефть». В пояснениях к отчетности за 2021 г. этой компании отмечалось, что в марте 2017 г. приказом Банка России отозвана лицензия на осуществление банковских операций у ПАО «Татфондбанк». В связи с этим ПАО «Татнефть» сформировало резерв под обесценение депозитов, размещенных в ПАО «Татфондбанк», на сумму 2 900 000 тыс. руб. и отразило это в отчетности по состоянию на 31 декабря 2021 г., 2020 г. и 2019 г. [24].

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Мы полагаем, что представление и раскрытие информации об обесценении финансовых вложений позволит пользователям отчетности более достоверно оценить финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации. Предложенные нами подходы к формированию резервов под обесценение могут быть использованы организациями при составлении отчетности по принципам федеральных стандартов бухгалтерского учета.

Литература

1. Дружиловская Т.Ю., Добролюбов Н.А. Финансовые инструменты в бухгалтерском учете и отчетности коммерческих и некоммерческих организаций // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2017. – № 7. – С. 2-15.
2. Житлухина О.Г. Методологические основы бухгалтерского учета финансовых вложений в ценные бумаги: монография. – М.: Бухгалтерский учет, 2007.
3. Куликова Л.И., Губайдуллина А.Р. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования финансовой отчетности: монография. – М.: Проспект, 2017.
4. Куликова Л.И., Исаева А.С. Формирование резерва под обесценение финансовых //Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 8 (158). – С. 2-7.
5. Пащенко Т.В., Тарасова К.Ю. Методические подходы к оценке финансовых вло-

Табл. 6. Подходы к формированию профессионального бухгалтерского суждения относительно определения расчетной стоимости финансовых вложений.

Наименование организации	Методика определения расчетной стоимости
ПАО «Дальневосточное морское пароходство» [19]	Для расчета используется показатель активов организации – объекта инвестиций, определенный по данным бухгалтерской отчетности на последнюю отчетную дату. В случае отсутствия таких данных используется информация из официальных сайтов в Интернете или иных источников. При необходимости производится развернутый анализ состава и возмещаемой стоимости активов организации – объекта инвестиций. Оценка расчетной стоимости в ПАО производится исходя из ожиданий в отношении будущих экономических выгод от финансовых вложений
ПАО «Ростелеком» [20]	Применяется метод прогнозирования денежных потоков от инвестиции. В основе расчета лежат утвержденные бюджеты на следующий финансовый год и стратегическое планирование на период от двух до пяти лет. Денежные потоки, генерируемые после пятилетнего периода, экстраполируются с использованием показателя темпов роста в отрасли. При расчете применяются ставки дисконтирования, определяемые на основании исторических данных о стоимости долга и капитала, относящихся к рассматриваемой Единице, генерирующей денежные потоки
ПАО «Магнитогорский металлургический комбинат» [15]	На основе оценки финансовых результатов деятельности дочерних обществ производится сравнение учетной (балансовой) стоимости вкладов в их уставные капиталы с суммой соответствующей доли чистых активов
ПАО «Новолипецкий металлургический комбинат» [21]	Расчет производится на основании доступной информации о факторах снижения стоимости и признаках обесценения. Данные об основных подходах к определению ключевых предпосылок и допущений, использованных для определения возмещаемой стоимости инвестиций представлена в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО
ПАО «ГМК «Норильский никель» [14]	Используется информация о ликвидности и платежеспособности должника, тенденциях в отношении подобных финансовых вложений, а также тенденции изменения экономических условий и ситуации на финансовых рынках
ПАО «РусГидро» [18]	Рассчитывается на основе данных о величине чистых активов, об объеме выручки, составе имущества и расходов, графиках финансирования проектов и других факторов

Табл. 7. Формирование резерва под обесценение предоставленных займов.

Условия признания	Величина резерва под обесценение
Организация-заемщик объявлена банкротом или по отношению к нему введено внешнее управление	Резерв формируется в размере 100% от учетной стоимости займов (расчетная стоимость равна нулю)
Начата процедура ликвидации организации-заемщика (заемщик имеет признаки банкротства)	Резерв формируется в размере от 50% до 80% от учетной стоимости займов (в зависимости от установленного договором займа срока его погашения)
Задолженность по займу не погашена в установленные сроки, и просрочка составляет более трех лет	Резерв формируется в размере 100% от учетной стоимости займов
Задолженность по займу не погашена в установленные сроки, и просрочка составляет более 12 месяцев	Резерв формируется в размере 50% от учетной стоимости займов
Задолженность по основному долгу погашается в сроки, установленные договором, но отсутствуют платежи по процентам. Просроченная задолженность по выплате процентов по состоянию на отчетную дату составляет более трех месяцев	Резерв формируется в размере от 5% до 10% от учетной стоимости займов (в зависимости от срока просроченной задолженности по выплате процентов)
Чистые активы организации-заемщика на протяжении трех лет подряд (включая текущий год) имеют отрицательную динамику	Сумма резерва определяется на основании расчета. Расчетная стоимость определяется путем умножения суммы основного долга на коэффициент, рассчитываемый как соотношение чистых активов организации-заемщика по состоянию на отчетную дату с его чистыми активами на последнюю отчетную дату до предоставления заемных средств

жений для целей составления финансовой отчетности и экспертизы балансовой стоимости активов // Проблемы современной экономики. – 2017. – № 4. – С. 82-85.

6. Плотников В.С., Пахомов А.С. Резерв под обесценение финансовых вложений

// Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 14. – С. 2–10.

7. Попова Е.В. Формирование информации о резервах под обесценение финансовых вложений в бухгалтерской отчетности организации // Известия Оренбургского го-

сударственного аграрного университета. – 2011. – Т. 4. – № 32-1. – С. 262–264

8. Селезнева И.П., Владимирова А.В. Развитие методики оценки и бухгалтерского учета финансовых вложений // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 18 (360). – С. 15.

9. Туякова З.С., Туякова В.В. Оценка финансовых вложений в Российской и международной практике бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 12. – С. 24–28.

10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02). Утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 10.12.2002 № 126н. – www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40251/88f48d60ea32b0c5fb1f51c32664f1b364b7e1a1

11. Финансовая отчетность по российским стандартам ПАО «Российские железные дороги» за 2021 г. – www.icompany.rzd.ru/ru/9471 (дата обращения 3.08.2022).

12. Бухгалтерская (финансовая) отчетность (РСБУ) ПАО «Газпром нефть» за 2021 г. – www.ir.gazpromneft.ru/reports-and-results/annual (дата обращения 3.08.2022).

13. Бухгалтерская отчетность ПАО «Мечел» за 2021 г. – www.mechel.ru/upload/iblock/aa7/aa73a20e0c609a905c57bdd6e124007d.pdf (дата обращения 16.10.2022).

14. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность ПАО ГМК «Норникель» за 2021 г. – www.nornickel.ru/upload/iblock/751/buhgalterskaya_finansovaya_otchetnost_pao_gmk_nn_za_2021_g.pdf (дата обращения 19.06.2022).

15. Бухгалтерская отчетность ПАО «Магнитогорский металлургический комбинат» за 2021 г. – URL: <https://mmk.ru/ru/investor/results-and-reports/financial-results/> (дата обращения 8.03.2022).

16. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с РСБУ ПАО «Институт стволовых клеток человека» за 2021 г. – URL: https://hsci.ru/investoram-i-aksioneram/financial_reporting/otchetny_rsbu (дата обращения 16.10.2022).

17. Бухгалтерская (финансовая) отчетность ПАО «Полюс» на 31 декабря 2021 г. – URL: <https://polyus.com/ru/investors/disclosure/rasfinancials> (дата обращения 16.10.2022).

18. Бухгалтерская (финансовая) отчетность ПАО «РусГидро» на 31 декабря 2021 г. – URL: <http://www.rushydro.ru/investors/reports> (дата обращения 16.10.2022).

19. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность ПАО «ДВМК» за 2021 г. – URL: <https://www.fesco.ru/ru/investor/reports-and-presentations/rsbu> (дата обращения 16.10.2022).

20. Финансовая отчетность в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета ПАО «Ростелеком» за 2021 г. // официальный сайт ПАО «Ростелеком» – www.company.rt.ru/ir/results_and_presentations/financials/RAS/2021/4/ (дата обращения 8.03.2022).

21. Бухгалтерская отчетность ПАО «Новолипецкий металлургический комбинат», подготовленная в соответствии с РСБУ за 2021 г. – www.inlmc.com/upload/iblock/617/Bukhgalterskaya-otchetnost-PAO-NLMK-RSBU-2021.pdf (дата обращения 19.06.2022).

22. Финансовая отчетность ПАО «Зарубежнефть» за 2021 г. – www.zarubezhneft.ru/ru/raskrytie-informacii (дата обращения 16.10.2022).

23. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность ПАО ЧМК за 2021 год. – www.ichelmc.ru (дата обращения 16.10.2022).

24. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность ПАО «Татнефть» за 2021 г. – www.tatneft.ru/aksioneram-i-investoram/raskrytie-informatsii/financial-and-accounting-reporting (дата обращения 16.10.2022).

References

1. *Druzhilovskaya T.Yu., Dobrolyubov N.A.* Financial instruments in accounting and reporting of commercial and non-profit organiza-

tions // Accounting in budgetary and non-profit organizations. – 2017. – No. 7. – Pp. 2-15.

2. *Zhitlukhina O. G.* Methodological foundations of accounting for financial investments in securities: monograph. – M.: Accounting, 2007.

3. *Kulikova L.I., Gubaidullina A.R.* Professional judgment of an accountant as a tool for the formation of financial statements: monograph. – M.: Prospect, 2017.

4. *Kulikova L.I., Isaeva A.C.* Formation of a provision for financial impairment // International accounting. – 2011. – № 8 (158). – P. 2-7.

5. *Pashchenko T.V., Tarasova K.Yu.* Methodological approaches to the assessment of financial investments for the purposes of financial reporting and examination of the book value of assets // Problems of the modern economy. – 2017. – No. 4. – Pp. 82-85.

6. *Plotnikov V.S., Pakhomov A.S.* Provision for impairment of financial investments // International accounting. – 2014. – No. 14. – Pp. 2-10.

7. *Popova E.V.* Formation of information on reserves for impairment of financial investments in the accounting statements of the organization // Izvestiya Orenburg State Agrarian University. – 2011. – Vol. 4. – No. 32-1. – Pp. 262-264

8. *Selezneva I.P., Vladimirova A.V.* Development of methods of assessment and accounting of financial investments // International accounting. – 2015. – № 18 (360). – P. 15.

9. *Tuyakovaz.S., Tuyakova V.B.* Evaluation of financial investments in Russian and international accounting practice // International accounting. – 2009. – No. 12. – Pp. 24-28.

10. Regulations on accounting "Accounting of financial investments" (PBU 19/02). Approved by Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 126n dated 10.12.2002. – www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40251/88f48d60ea32b0c5fb1f

11. Financial statements according to Russian standards of PJSC "Russian Railways" for 2021 – URL: <https://company.rzd.ru/ru/9471> (accessed 03.08.2022).

12. Accounting (financial) statements (RAS) PJSC Gazprom Neft for 2021 – URL: <https://ir.gazprom-neft.ru/reports-and-results/annual> (accessed 03.08.2022).

13. Accounting statements of PJSC "Mechel" for 2021 – URL: [<load/iblock/aa7/aa73a20e0c609a905c57bd-d6e124007d.pdf> \(accessed 16.10.2022\).](https://www.mechel.ru/up-</p>
</div>
<div data-bbox=)

14. Annual accounting (financial) statements of PJSC MMC Norilsk Nickel for 2021 – URL: https://www.nornickel.ru/upload/iblock/751/buhgalterskaya_finansovaya_otchetnost_pao_gmk_nn_za_2021_g.pdf (accessed 19.06.2022).

15. Accounting statements of PJSC Magnitogorsk Metallurgical Combine for 2021 – URL: <https://mmk.ru/ru/investor/results-and-reports/financial-results/> (accessed 8.03.2022).

16. Financial statements prepared in accordance with RAS of PJSC "Human Stem Cell Institute" for 2021 – URL: https://hsci.ru/investoram-i-aksioneram/financial_reporting/otchetny_rsbu (date addresses 16.10.2022).

17. Accounting (financial) reporting of JSC "Polyus" as of December 31, 2021 – www.polyus.com/ru/investors/disclosure/ras-financials (accessed 16.10.2022).

18. Accounting (financial) reporting of JSC RusHydro as of December 31, 2021 – URL: <http://www.rushydro.ru/investors/reports> (accessed 16.10.2022).

19. Annual accounting (financial) statements of PJSC "DVMK" for 2021 – URL: <https://www.fesco.ru/ru/investor/reports-and-presentations/rsbu> (accessed 16.10.2022).

20. Financial statements in accordance with the Russian accounting standards of PJSC Rostelecom for 2021 // official website of PJSC Rostelecom/ – URL: https://www.company.rt.ru/ir/results_and_presentations/financials/RAS/2021/4/ (accessed 08.03.2022).

21. Accounting statements of PJSC Novolipetsk Metallurgical Combine prepared in accordance with RAS for 2021 – URL: <http://nlnmc.com/upload/iblock/617/Bukhgalterskaya-otchetnost-PAO-NLMK-RSBU-2021.pdf> (accessed 19.06.2022).

22. Financial statements of PJSC Zarubezhneft for 2021 – URL: <https://www.zarubezhneft.ru/ru/raskrytie-informacii> (accessed 16.10.2022).

23. Annual accounting (financial) statements of PJSC CHMK for 2021. – URL: <http://chelmc.ru> (accessed 16.10.2022).

24. Annual accounting (financial) statements PJSC Tatneft for 2021 – URL: <https://www.tatneft.ru/aksioneram-i-investoram/raskrytie-informatsii/financial-and-accounting-reporting> (accessed 16.10.2022).

ВС РФ: нельзя продлить срок трудового договора на следующий день после его истечения

С работником заключили срочный трудовой договор до 31 декабря 2018 года. Два раза его продлевали на год допсоглашениями от 1 января. Когда срок по последнему из них истек, сотрудника уволили. Дело дошло до ВС РФ. Он не согласился с судами, которые сочли действия организации законными. Стороны не требовали расторгнуть договор, когда он подходил к концу, и работник продолжал выполнять обязанности. Допсоглашения заключали уже после предполагаемой даты увольнения. При таких обстоятельствах трудовые отношения считают бессрочными. Изменить срок трудового договора могли только через его расторжение и заключение нового. Дело направили на новое рассмотрение в первую инстанцию.

Документ: Определение ВС РФ от 16.01.2023 N 5-КГ22-131-К2

Управленческий учет 08.00.12

*БОРОВИКОВА Тамара Васильевна,
профессор, д. пед. н., профессор кафедры интегрированных
коммуникаций и рекламы Российского государственного
гуманитарного университета (РГГУ),
tvbor@bk.ru*

*ТИЩЕНКОВА Галина Зинуллаевна,
к.э.н., доцент, доцент кафедры «Экономика и менеджмент»,
ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве РФ»,
Смоленский филиал,
gtishenkova@yandex.ru*

Инструментарий управленческого учета и контроллинга

Аннотация. В настоящее время в большинстве хозяйствующих субъектах актуальна потребность в интегрированной методической и инструментальной базе для поддержки основных управленческих функций – планирования, контроля, учета и анализа, координации различных аспектов управления бизнес-процессами. Это удостоверяется, например, растущим интересом к информационному обеспечению планирования и учета на предприятии. Однако только внедрение, несмотря на самые передовые (и дорогостоящие) программы, не может способствовать формированию четкой картины функционирования того или иного хозяйствующего субъекта. На сегодняшний день методы анализа и прогнозирования остаются устаревшими, а менеджмент, похоже, не в состоянии строить даже среднесрочные планирования.

Поэтому, задачи управления организации реализуется посредством специальных инструментов. Инструментарий имеет свою специфику и зависит от конкретной концепции службы управления.

Ключевые слова: управленческий учет, инструменты, оперативный и стратегический контроллинг, учетно-аналитическая система, хозяйствующие субъекты.

*BOROVIKOVA Tamara Vasilyevna,
Doctor of Education, Ph.D. in Economics,
professor Russian State University for the Humanities,
tvbor@bk.ru*

*TISHCHENKOVA Galina Zinullaevna,
Smolensk branch of Financial University
under the Government of the Russian Federation,
Ph.D. in Economics, associate professor, associate professor
of the Economics and Management academic department,
gtishenkova@yandex.ru*

Introduction of organizational conflict management into the management system in modern conditions

Abstract. Currently, in most business entities, there is an urgent need for an integrated methodological and instrumental base to support the main management functions – planning, control, accounting and analysis, coordination of various aspects of business process management. This is confirmed, for example, by the growing interest in information support of planning and accounting at the enterprise. However, only implementation, despite the most advanced (and expensive) programs, cannot contribute to the formation of a clear picture of the functioning of a particular economic entity. To date, the methods of analysis and forecasting remain outdated, and management seems unable to build even medium-term planning.

Therefore, the management tasks of the organization are implemented through special tools. The toolkit has its own specifics and depends on the specific concept of the management service.

Keywords: management accounting, tools, operational and strategic controlling, accounting and analytical system, business entities.

Управленческий учет имеет важное значение в управлении экономическим субъектом, становясь действенным инструментом повышения качества, оперативности и эффективности необходимых управленческих решений, что дает возможность контролировать риски финансового-хозяйственной деятельности, повышать прибыль и удовлетворять требованиям собственников компании. Основное назначение управленческого учета

заключается в оказании информационной поддержки менеджерам в принятии оперативных управленческих решений с целью повышения эффективности управления.

Управленческий учет, основываясь на первичных учетных данных, формирует информационную базу для анализа и принятия эффективных управленческих решений.

Управленческий учет, как составная часть системы управления предприятием, призван

формировать информацию для стратегического планирования и тактики функционирования предприятия в целом, осуществления отдельных хозяйственных операций, оптимизации использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, оценки эффективности деятельности в целом и в разрезе подразделений, выявления степени рентабельности отдельных видов продукции (работ, услуг); корректировки управляющих

воздействий на ход производства и реализации продукции (работ, услуг) [6, с. 20].

Применение управленческого учета на современном этапе производится на основании существующих особенностей деятельности отдельно взятого предприятия

Управленческий учет можно представить в виде учетно-аналитической системы, являющейся одной из основных частей эффективного управления хозяйствующего субъекта. В единой информационной базе отдельные процессы учитываются во взаимосвязи. Внедрение такой системы повышает информационную осведомленность персонала соответствующих служб. Концепция учетно-аналитической системы экономического субъекта представлена на рис. 1.

Достоинством данной концепции является сочетание учетных и аналитических действий в едином процессе, осуществление своевременного микроанализа, постоянство этих процедур и использование их результатов с целью дальнейшего принятия эффективных управленческих решений.

Система управленческого учета вызывает потребность в развитии подсистем управленческого учета: учета затрат и результатов, бюджетирования, анализа, контроля и мониторинга. Каждая подсистема может иметь разный уровень развития в соответствии с заданными целями и задачами [7, с. 117].

Проблемы регулирования управления хозяйствующих субъектов осуществляются путем использования отдельных инструментов. Набор инструментов обладает своей спецификой и обуславливается конкретной концепцией службы управления. По этой причине иностранные и российские специалисты вплоть до настоящего времени не пришли к единому реестру инструментов такого рода. Например, Окунев Н.И., Каромин О.М. и Штурман П.И., анализируя инструментарий контроллинга, указывают что «вероятно самым важным в числе данных инструментов представляется анализ бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах» [3, с. 209]. Подводя итог их концепции подчеркивается, что в случае анализа бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах хозяйствующими субъектами применяются следующие инструментарий:

- коэффициенты валлативности;
- экономические показатели, показывающие величину отклонений;
- коэффициенты, рассчитываемые банками для контроля за мобильностью и платежеспособностью потенциальных клиентов;
- коэффициенты KPI.

В своих исследованиях, ученый Пономарев С.Н. рассматривает синтетические расчеты, которые направлены, на принятия управленческих решений (включая использование метода прямых затрат, анализа точки безубыточности, анализ результатов отклонения) для определения объемов производства и прибыльность организации [5, с. 100]. Свою теорию он основывает на технологии получения административных данных целью принятия эффективных управленческих ре-

шений (бюджетирования, ценообразование, моделирования).

На сегодняшний день наиболее часто используется подход, согласно которому происходит разделение контрольных инструментов, используемых в стратегическом и оперативном анализе. Каждый из этих видов включает в себя различные инструменты, а также процессы планирования и оценки всех показателей. Стратегический контроллинг, устремлен на достижение долгосрочных целей организации, увеличение мобильности и снабжение стабильного развития организации.

Оперативный контроллинг подразумевает под собой развитие и внедрение системы оперативного принятия решений, осуществление и контроль за выполнением оперативных планов с целью достижения краткосрочных финансовых показателей.

И.А. Моисеенко указывает, что «цикл управления включает в себя итерационные этапы планирования, регулирования и управления. Этап планирования цикла управления осуществляется с помощью технологии «противоток»: сначала осуществляется планирование «сверху вниз», т.е. разрабатываются методы планирования, планы по уровням согласовываются и детализируются. Затем идет противоток снизу/вверх» [2, с. 57]. Из этого следует, что задачами контроля представляется подготовка методики корректировок запланированных задач, координация индивидуальных планов, а также их объединение в единый план организации.

Основными инструментами оперативного контроллинга считается система годовых бюджетов, целевой бюджет и его контроль. Именно поэтому существует взаимосвязь между бюджетированием и бюджетным контролем, которая характеризует суть оперативного контроллинга. Его содержание заключается в системном сопоставлении фактических показателей деятельности ор-

ганизаций с плановыми, и последующим анализом их отклонений.

Как правило, именно оперативный контроллинг позволяет выявить узкие и слабые места в организации. Поскольку базой для оперативного контроллинга являются внутренние источники информации, в частности отчет о финансовых результатах, бухгалтерские отчеты, денежные потоки организации. Основное внимание здесь уделяется изучению взаимосвязи доходов и расходов всех денежных поступлений денежных потоков в организации [1 с.67].

Инструментарий оперативного и стратегического контроллинга содержит:

- 1) систему совокупных затрат – как инструмента управленческого учета, основанного на группировке расходов на постоянные и переменные, систематизируя их по видам, местам возникновения яи носителям. Сюда же относится проведение анализа производственных затрат и результатов с целью принятия эффективных управленческих решений;
- 2) оценку уровня безубыточности, который считается способом контроля. Он определяет стартовый объем реализации (при устойчивой величине постоянных затрат), с которым хозяйствующий субъект способен, обеспечить безубыточность в плановом периоде и выполнить требования для сохранения степени вариабельности;
- 3) ABC-анализ, сущность которого заключается в определении наиболее важных показателей, имеющих наибольшую долю в общем наборе показателей. Данный метод применяется при выборе более важных покупателей или поставщиков;
4. SWOT-анализ, который представляет собой метод определения сильных и слабых сторон организации, а также устанавливающий возможности и угрозы внешнего характера. Он ориентирован на предотвращение узких моментов в деятельности хозяйствующего

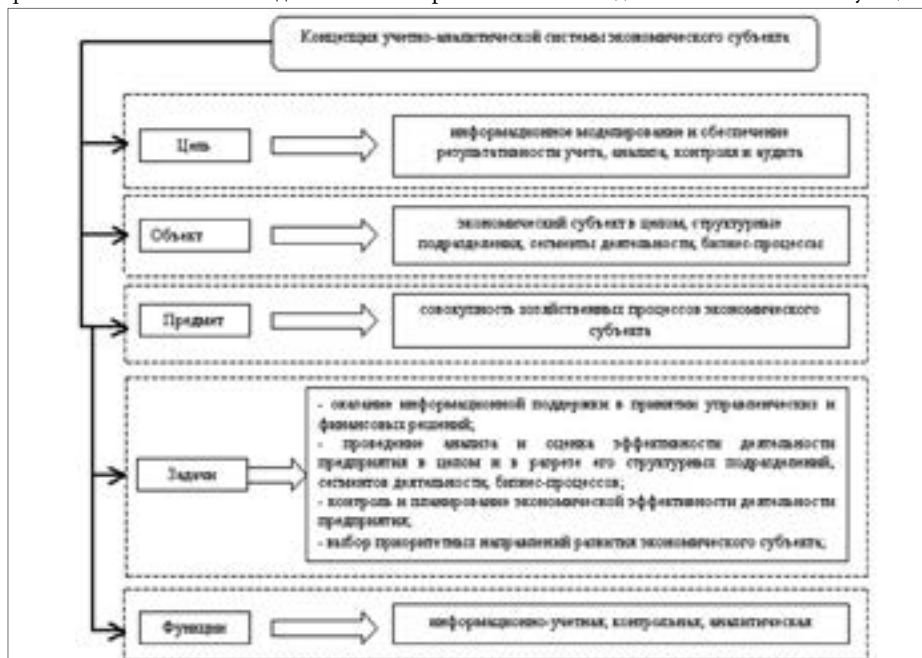


Рис. 1. Концепция учетно-аналитической системы хозяйствующего субъекта.

Табл. 1. Перечень инструментов, используемых в управленческом учете и контроллинге.

Область использования	Набор инструментов	Период действия
Учетная информация	Финансовая отчетность. Управленческие отчеты. Показатели деятельности. Методика анализа бухгалтерской отчетности	Текущий
Организационная информация	План документооборота	Текущий
Бизнес-планирование	Оценка слабых сторон организации. Оценка реализации и использования. Анализ эффективности производственной деятельности, продукции. ABC-анализ. Логистические методы. Сопоставительный анализ. SWOT-анализ. Диаграмма Ганта. Анализ ценовых барьеров. Оценка входных барьеров	Основанный на планировании
Наблюдение и проверка	Механизм преждевременного предупреждения. Оценка затрат. Оценка целесообразности показателей (плановые и фактические). Оценка недостатков	Основанный на планировании

субъекта и ослабление рисков, результативное применение возможностей сильных сторон, кроме этого – на определение и использование потенциальных перспектив организации;

5) бренд маркетинг, представляющий собой постоянный процесс анализа, сопоставление показателей, методов и способов управления и регулирования. Способ сопоставления текущих показателей организации с аналогичными показателями других организаций;

6) анализ инвестиционного портфеля, как наиболее эффективный инструмент, который используется с целью повышения эффективности портфеля ценных бумаг. В соответствии с данным инструментом проводят анализ товаров/услуг/работ организаций;

7) группировка преждевременного предупреждения и реагирования является информационной системой, сигнализирующей руководству организации о потенциальных рисках, которые могут повлиять на деятельность организации или ее структурных подразделений на каждом уровне функционирования [4, с. 314]. Полный реестр инструментария контроллинга показан в табл. 1.

В настоящее время главным образом применяют инструменты стратегического контроллинга, так как именно здесь имеется перспектива взаимодействия и корректировки деятельности хозяйствующего субъекта, если имеется четкий план на будущее, то есть стратегия бизнеса, их эффективность и гарантирует стратегический контроллинг.

К основным инструментам стратегического контроллинга относятся следующее:

- стратегические карты;
- стандарт качества шести сигм;
- система сбалансированных показателей;
- публикация отчетов в открытых источниках.

Система сбалансированных показателей «способствует росту объема управлен-

ческой информации для принятия взвешенных решений» [5, с.73]. Как правило, в системе сбалансированных показателей встречаются такие инструменты, как конкурентоспособность организации, необходимость внедрения инновационных методов работы, оценка клиента платежности.

К недостаткам данного инструмента можно отнести отсутствие изначального базового показателя, с которым планируется сравнивать фактические показатели. Суть этого инструмента заключается в попытке сбалансировать финансовые и нефинансовые показатели, такие как доходность, эффективность, прибыльность, с показателями удовлетворенности сервисом, узнаваемости бренда, обслуживанием клиентов) [8, с. 271].

Внедрение контроллинга в современных организациях объясняется по ряду причин:

- усиливающиеся нестабильность и риски, связанные с производственной и предпринимательской деятельностью, возлагают новые правила к системе управления;
- наращивание скорости обработки информации, а также анализ изменения внешней среды приводят к повышению гибкости производственной деятельности хозяйствующего субъекта;

Контроллинг направлен на обеспечение разработки эффективных управленческих решений, его главная задача – направлять процесс принятия решений на достижения стратегических целей организации.

Можно сделать вывод, что управленческий учет и контроллинг являются комплексной системой управления хозяйствующим субъектом, направленной на достижение его целей, получение максимальной прибыли, повышение конкурентоспособности.

Литература

1. Ковалева А.М. Финансовый менеджмент: учебник / под ред. Ковалева А.М. – М.: Инфра-М, 2017.

2. Моисеенко И.А. Налоговая политика в системе стабилизации хозяйственного комплекса // Финансы и кредит. – 2016. – № 21 (645). – С.57-66.

3. Рохлин В.Е. Управление стратегической конкурентоспособностью промышленной организации на основе развития его потенциала / В.Е. Рохлин, Е.Н. Ветровая, А.В. Полянский; под ред. А.Е. Карлика. – Санкт-Петербург: Изд-во СПбГУЭФ, 2018.

4. Рябова Е.В. Управленческий аспект и роль финансового контроля в современных условиях // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2018. – № 24. – С. 312-317.

5. Фалько С.Г., Носов В.М. Контроллинг на предприятии. – М.: Знание, 2019.

6. Improvement of methodological approaches to the formation of a system of criteria for selecting venture financing facilities// Lozhkina S., Kovalerova L., Savinova E.A., Baranova I., Tishenkova G., Petushkova G.A. – Espacios. – 2020. – Т. 41. – № 1. – С. 20.

7. State incentive measures for innovation with reference to the type of regional development // Lozhkina S.L., Borovikova T.V., Ionova N.V., Tishenkova G.Z. – Espacios. – 2020. – Т. 41. – № 25. – С. 109-119.

8. Economic and legal factors of digitalization in Russia//Lozhkina S.L., Borovikova T.V., Tishenkova G.Z., Petushkova G.A., Lozhkin V.A. – Espacios. 2020. – Т. 41. – № 27.– С. 267-275.

References

1. Kovaleva A.M. Financial management: textbook / ed. Kovaleva A.M. – M.: Infra-M,

2. Moiseenko I.A. Tax policy in the system of stabilization of the economic complex // Finance and credit. – 2016. – №21 (645). – P.57-66.

3. Rokhlin V.E. Management of strategic competitiveness of an industrial organization on the basis of its development potential / V.E. Rokhlin, E.N. Vetrovaya, A.V. Polyansky; edited by A.E. Dwarf. – St. Petersburg: Publishing House of SPbGUEF, 2018.

4. Ryabova E.V. Managerial aspect and the role of financial control in modern conditions // Management of economic systems: electronic scientific journal. – 2018. – No. 24. – pp. 312-317

5. Falko S.G., Nosov V.M. Controlling at the enterprise. – M.: Knowledge, 2019.

6. Improvement of methodological approaches to the formation of a system of criteria for selecting venture financing facilities// Lozhkina S., Kovalerova L., Savinova E.A., Baranova I., Tishenkova G., Petushkova G.A. – Espacios. – 2020. – Т. 41. – № 1. – С. 20.

7. State incentive measures for innovation with reference to the type of regional development//Lozhkina S.L., Borovikova T.V., Ionova N.V., Tishenkova G.Z. – Espacios. – 2020. – Т. 41. – № 25. – С. 109-119.

8. Economic and legal factors of digitalization in Russia//Lozhkina S.L., Borovikova T.V., Tishenkova G.Z., Petushkova G.A., Lozhkin V.A. – Espacios. 2020. – Т. 41. – № 27.– С. 267-275.

The magazine enters in «List of conducting scientific magazines and the editions which are let out in the Russian Federation in which the basic scientific results of dissertations on competition of a scientific degree of the doctor of sciences» should be published [http://vak.ed.gov.ru].

Editorial Board

Chaya Vladimir Tigranovich,

Chief Editor, Doctor of Economics, Professor, member of the Russian Academy of Natural Sciences, Senior Research Associate of the Department of Accounting, Analysis and Auditing of the Faculty of Economics of M.V. Lomonosov MSU, Chairman of the Executive Board of the non-profit partnership Auditors Association «Sodruzhestvo», chaya@auditor-sro.org

Dobrovensky Vasilii Sergeevich,

Director general of the Publishing house «AUDIT»,
First assistant of the chief editor, audit@auditrf.ru

Barilenko Vladimir Ivanovich,

Doctor of Economics, professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University under the Government of the Russian Federation (Moscow), honored worker of higher education of the Russian Federation, vbarilenko@yandex.ru

Chechina Maria Vladimirovna,

Executive secretary, info@auditrf.ru

Chupakhina Natalia Iliinichna,

Doctor of Economics, Professor of Department «Economics and Management» of Starooskolskii Technological Institute n.a. A.A. Ugarov (branch) «MISiS». st_chupakhina@mail.ru

Iumtarova Natalia Aleksandrovna,

PhD Economics, Leading Specialist of the International Reporting and Control Department AO «Binnofram», natalia.yumtarova@gmail.com

Guzov Yury Nikolaevich,

candidate of economic sciences, docent (or assistant professor), first deputy dean of the faculty of economics of Saint Petersburg State University, auditor.guzow@mail.ru

Efimova Olga Vladimirovna,

Doctor of Economics, professor Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University under the Government of the Russian Federation (Moscow), oefimova2002@mail.ru

Kerimov Vagif Eldar ogly,

Doctor of Economics, Professor of Accounting Department of FGBOU VPO «Russian State Agriculture University» - MSKhA n.a. K.M. Timiriyev.

Khorin Aleksandr Nikolaevich,

Doctor of Economics, Professor of Lomonosov Moscow State University, corresponding member of Management and Market Academy, full member of the International Informatization Academy, corresponding member of Academy of economic sciences and business, ahd_kafedra@mail.ru

Kobozeva Nadezhda Vasilevna,

PhD Economics, Senior Lecturer of Tula Branch of the Financial University under the Government of the Russian Federation. Deputy Director for Quality Control of Audit of NP Auditors Association «Sodruzhestvo», nadezdakob@yandex.ru

Konkin Vitalii Viktorovich,

PhD Economics, First Deputy Director of the Planning and Financing Directorate of Channel One JSC, konkin1tv@mail.ru

Kuter Mikhail Isaakovich,

Doctor of Economics, professor, Head of Department of Accounting, Audit and automated processing of the Kuban State University, Honored employee of the Higher School of the Russian Federation, Trustee of the International Academy of History of accounting in the USA

Nikolaev Viktor Alekseevich,

Professor The Russian Presidential academy of national economy and public administration, Institute of business studies, doctor of economics, nikolaeva@mail.ru

Sidorova Marina Iliinichna,

Doctor of Economics, assistant professor Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University under the Government of the Russian Federation (Moscow), sidorova2003@list.ru

Suits Viktor Paulevich,

Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Faculty of Economics, Moscow State University named after M.V. Lomonosov.

Vakhrushina Maria Aramovna,

Doctor of Economics, Professor of Department of accounting, analysis and audit, Financial University under the Government of the Russian Federation, vakhrushina@mail.ru

International editorial board

Khurumova Irina

Coordinator of the international editorial Board, AUDIT HOUSE LLC CEO

Avakov Sergey Yuryevich

Phd Economics, Member of the Board - Auditor of the Concept Gallery JLLC, z-m-aliev@mail.ru (Republic of Belarus)

Aliiev Zubayir Magomeddibirovich

Phd, Professor, Rector of the Taganrog Institute of Management and Economics, Honored Worker of the Higher School of the Russian Federation, savakov@mei.ru

Beridze Teimuraz

Doctor of Economics, Professor Department of the Faculty of Economics and Business of Tbilisi State University named after Ivane Javakishvili (Georgia)

Gasparyan Martik Yurikovich

Doctor of Economics, professor, academician, vice-president of the International Academy of Spiritual Unity of peoples of the world, a member of the Advisory Board of the Chamber of Control and Accounts of Moscow (Russian Federation)

Gogia Kama Alekseevna

Chairman of the State Committee of Statistics of the Republic of Abkhazia, Ph.D. of Economics, Honorary Professor of Abkhaz State University, Associate Member of the Russian Academy of Natural Sciences

Kharabadze Elena Ruslanovna

Professor, Head of the Department of Accounting and Audit of the faculty of Economics and Business of Tbilisi State University named after Ivane Javakishvili (Georgia)

Koomar Rajiv

Doctor, second secretary of the International Department of the Ministry of Science and Education of India (Republic of India)

Kvatashidze Nadezhda Viktorovna

Associate Professor of the Department of Accounting and Audit of the Faculty of Economics and Business of Tbilisi State University named after Ivane Javakishvili (Georgia)

Lukashev Andrey Ivanovich

Ph.D. in Economics, Associate Professor, Head of the Department of «Budget and Treasury» of the Plekhanov Russian University of Economic

Melnik Margarita Viktorovna

Doctor of Economics, professor of the faculty of «Audit and control» of the Financial University under the Government of the Russian Federation

Nikolaev Igor Alekseevich

Doctor of Economics, professor of the Higher School of Economics, director of the Institute of Strategic Analysis FBK Grant Thornton (Russian Federation)

Novruzov Vahid Tapdig

Chairman of the Chamber of Auditors of the Republic of Azerbaijan, doctor of economic sciences, professor

Pankov Victor Vasilyevich

Doctor of Economic Sciences, Professor at the Department of Accounting and Taxation at the Plekhanov Russian University of Economics (Russian Federation)

Riabukhin Sergey Nikolaevich

Doctor of Economics, Chairman of the Committee on Budget and Financial Markets of the Federal Assembly Council of the Russian Federation (Russian Federation)

Solovyeva Olga Vitaleynna

Doctor of Science, Professor, Head of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Faculty of Economics, Lomonosov Moscow State University M.V. Lomonosov

Sosnovsky Alexander Viktorovich

assistant professor of the Institute of International Politics and Economics in Hamburg, chief editor of the German online magazine "World Economy"

Suvaryan Yuriy Mikhaylovich

Doctor of economics, professor, academician secretary of the faculty of Study of Armenia and social science, National academy of Sciences of Armenia presidium member, head of Armenian State University of Economics administration chair (the Republic of Armenia)

Tulakhodjayeva Minovar Makhkamovna

Chief of Council of the National Association of Accountants and Auditors of Uzbekistan (Republic of KUZbekistan)

Zholaeva Margarita Ahantaevna

Doctor PhD, docent of Department of Accounting, Analysis and Auditing of the L.N.Gumilyov Eurasian National University (Republic of Kazakhstan)



1 (185) •
2023

AUDIT

