



АУДИТ



ВШКУ является бизнес-школой полного цикла благодаря своей уникальной структуре учебных программ, которые обладают очень большой устойчивостью и потенциалом развития.

Сергей Оганович Календжян – профессор, доктор экономических наук, доктор делового администрирования (DBA), заведующий кафедрой, декан и основатель Высшей школы корпоративного управления (ВШКУ) Президентской Академии.

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» и в список журналов МГУ им. М.В. Ломоносова и Финансовой академии при Правительстве РФ рекомендованных для публикаций.

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

Воробьев Александр Владимирович, выпускающий редактор, audit@auditrf.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», nadezdakob@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

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

Николаев Виктор Алексеевич, д.э.н., профессор кафедры менеджмента РАНХиГС при Президенте РФ, Институт бизнеса и делового администрирования, nikolaeva@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 Паулевич, д.э.н., профессор кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова, viktor.suys@gmail.com

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

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 кафедры 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

Лукашов 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)

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

Руф Алексей Лепольдович

к.э.н., Председатель Правления Европейской Гильдии аудиторов, финансовых экспертов и ревизоров

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

Рейтинг компаний	2
Персона	4
Поздравляем	11
Бухгалтерский учет	
Аудит	
Организация разработки национальных стандартов внутреннего контроля и аудита экономических субъектов	
Авторы: Русакова А.С., Маштакеева Д.К.	6
Роль и значение аудитора в обществе как поставщика гарантии достоверности информации	
Авторы: Левенсон А.С., Андриенко О.В., Кизь В.В., Степанова Н.Ю., Жуков С.П.	11
Бухгалтерский учет	
Влияние цифровой экономики на будущее бухгалтерской профессии	
Автор: Мелехина Т. И.	13
Общество для распространения коммерческих знаний	
Авторы: Соколов В.Я., Карельская С.Н.	14
Экономический анализ	
Раскрытие экологических и социальных показателей в нефинансовых отчетах банковского сектора РФ по стандартам ISAR	
Автор: Дубровин И.А.	20
Практика формирования ESG-отчетов компаний энергетического сектора РФ и направления их совершенствования	
Авторы: Алексева И.В., Попова Е.С.	25
Современные методы анализа и управления оборотным капиталом: специфика электронной коммерции	
Авторы: Золотухина Т.С., Ульянова Н.В.	32
МФСО	
Обзор подходов к применению МСФО в странах БРИКС	
Автор: Козельцева Е.А.	39
МСФО (IFRS) 18: анализ перспектив применения и реализации ожиданий бухгалтеров и аудиторов, инвесторов и аналитиков	
Автор: Рожнова О.В.	43
Финансы, кредит и денежное обращение	
Усиление роли финансового контроля в процессе составления сметы бюджетного учреждения	
Авторы: Чая В.Т., Турищева Т.Б.	47
Отчетность об устойчивом развитии: требования, разработка, анализ	
Автор: Ефимова О.В.	50
Практика применения операционной аналитики для целей прогнозирования финансовых результатов компаний	
Авторы: Белянинов Д.А., Суиц В.П.	54
Экономика и управление народным хозяйством	
Влияние новых требований в учете основных средств на изменение коэффициентов фондоотдачи для предприятий энергетической отрасли	
Авторы: Кравченко В.В., Соловьева О.В.	57

Table of contents

Rating of companies	2
Person	4
Congratulations.....	11
Accounting, Statistics	
Organization of development of national standards of internal control and audit of economic entities	
Autors: Rusakova A.S., Mashtakeeva D.K.	6
The role and importance of the auditor in the company as a provider of information reliability assurance	
Autors: Levenson A.S., Andrienko O.V., Kizi V.V., Stepanova N.Yu., Zhukov S.P.	11
The impact of the digital economy on the future of the accounting profession	
Author: Melekhina T.I.	13
The Society for the Dissemination of Commercial Knowledge	
Autors: Sokolov V.Y., Karelskaya S.N.	14
Analysis, control (supervision) and audit of goods and transactions in the digital economy	
Author: Tkach A. A.	23
Disclosure of environmental and social indicators in the financial statements of the Russian banking sector based on ISAR	
Author: Dubrovin I.A.	20
Practice of formation of ESG reports of companies in the energy sector of the RF and directions for their improvement	
Autors: Alekseeva I.V., Popova E.S.	25
Modern methods of analysis and management of working capital	
Autors: Zolotukhina T.S., Ulyanova N.V.	32
MFSO	
An overview of approaches to IFRS adoption in the BRICS countries	
Author: Kozeltseva E.A.	39
IFRS 18: analysis of application perspectives and fulfillment expectations of accountants, auditors, investors and analysts	
Author: Rozhnova O.V.	43
Finance, credit and money circulation	
Strengthening the Role of Financial Control in the Budgeting Process of a Budgetary Institution	
Autors: Chaya V.T., Turischeva T.B.	47
Sustainability reporting: requirements, development, analysis	
Author: Efimova O.V.	50
Actual application of operational analytics for the purposes of forecasting the financial results of the company	
Autors: Belianinov D.A., Suyts V.P.	54
Economics and management of the national economy	
Influence of new requirements in fixed assets accounting on changes in the coefficients of stock return for the enterprises of the energy industry	
Autors: Kravchenko V.V., Solovyeva O.V.	57

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 4.09.2024 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.

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 reserves. 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 84x108/16. Signed to print 4.09.2024

General circulation – 1750 copies. Order No.

Рейтинг¹ аудиторских организаций по версии журнала «АУДИТ» по результатам 2023 года



№№ пп	Организация	Выручка вкл НДС за 2023 г., тыс.руб.	Изменение выручки к 2022 г., рост/снижение-, %
1	ООО «Аудит – Новые технологии»	239 331,0	5,6
2	ООО «Аудиторская служба «СТЭК»	186 201,0	3,7
3	ООО «Штернгофф Аудит»	75 341,0	3,06
4	АО Аудиторская компания «Арт-Аудит»	65 804,0	5
5	АО "«Центр бизнес-консалтинга и аудита»	59 617,0	14
6	ООО «Юстиком»	48 783,9	32,8
7	ООО «БЛКонс Групп Аудит Департамент»	46 684,2	30,67
8	ООО «РАСТАМ-Аудит»	39 722,2	-6
9	АО «Аудиторская Компания Институт Проблем Предпринимательства»	38 519,0	25,3
10	АО «Екатеринбургский Аудит-Центр»	31 452,0	29,15
11	ООО «Консалт – Аудит»	31 006,0	52,9
12	ООО «НВК»	23 147,0	-23,7
13	ЗАО «АУДИТОРСКАЯ ФИРМА «АСБ»	20 837,0	2,87
14	ООО «Аудит БЕЗ границ»	16 112,4	20
15	ООО «Аудиторская группа «Аземша и партнёры»	12 431,2	415,37
16	ООО «АНИКА-АУДИТ»	12 023,0	38
17	ООО «Аудиторская компания «Экспертно-консультативный Совет»	9 413,0	3
18	ООО «ЭнДиЭй Групп»	7 701,0	-25,5
19	ООО «Мари-Аудит»	7 694,0	-17,7
20	ООО «Емерджинг Маркетс Груп Аудит»	5 854,0	-46

¹ Экономический рейтинг надежности высчитывается из показателей выручки, репутации, величины компании.

Rating¹ of the auditing organizations according to the AUDIT magazine, following the results of 2023

Численность персонала 2023 г., чел.	Изменение численности к 2022 г., рост/снижение-, %	Количество проверенных организаций в 2023 г.	Выручка на одного человека, тыс. руб.	Рейтинг организации
105	-0,9	300	2 279,3	1
17	-5,5	87	10 953,0	2
22	46,67	60	3 424,6	3
35	6	232	1 880,1	4
21	-8,7	129	2 838,9	5
28	55,55	9	1 742,3	6
19	5,56	60	2 457,1	7
26	13	52	1 527,8	8
26	13,1	75	1 481,5	9
25	13,6	41	1 258,1	10
32	0	155	968,9	11
32	-11,1	58	723,3	12
23	-8	36	906,0	13
10	-20	48	1 611,2	14
15	187,5	37	828,7	15
12	9	32	1 001,9	16
18	12,5	38	522,9	17
10	66,7	21	770,1	18
7	22,2	5	1 099,1	19
4	0	11	1 463,5	20

¹ The economic reliability rating is calculated from the indicators of revenue, reputation, and the size of the company.

Календжян Сергей Оганович,

д.э.н., декан ВШКУ Президентской академии, д.э.н., профессор, заслуженный экономист РФ (из интервью порталу MBA.SU).



В этом году ВШКУ отмечает 30-летие. Какая изначальная концепция легла в ее основание и трансформировалась ли она с течением времени?

Фундаментом Высшей школы корпоративного управления Президентской академии была программа MBA. Она была разработана в ходе посещений лучших университетов Северной Америки и Европы, а также по итогам стажировок в Гарвардском университете, бизнес-школе Йоркского университета и бизнес-школе IESE университета Наварры. При этом были использованы образовательные и научные разработки МГУ им. М.В. Ломоносова, ЦЭМИ РАН и Академии народного хозяйства. 30 лет назад зарождалась новая Россия, которая начала резкий переход от плановой социалистической системы управления к конкурентной рыночной экономике. Огромное количество руководителей социалистических предприятий, которые прошли акционирование, и предприимчивые люди - основатели вновь созданных компаний - нуждались в знаниях в области маркетинга, менеджмента, финансов, управления и мотивации персонала.

Отличительным элементом концепции ВШКУ было и остается сочетание лучших образовательных практик, корпоративного обучения и научно-издательской активности.

Какие ключевые факторы оказали наибольшее влияние на становление и развитие ВШКУ?

С.О.: Ключевым фактором очень успешного и быстрого развития ВШКУ явилась управленческая модель, которая была принята в Академии благодаря лидерским качествам и таланту ректора, академика РАН Абега Гезевича Аганбегяна. В те годы зарождающимся бизнес-школам была дана

свобода самостоятельно действовать и решать задачи по разработке и реализации востребованных для развития бизнеса учебных программ. Главное, надо было строго соблюдать установленные в Академии правила и ограничения. Необходимо было перечислить в централизованные финансовые фонды определенный процент от всех денежных поступлений на счет бизнес-школы. Оставшаяся сумма оставалась в нашем распоряжении. За счет заработка в ходе реализации корпоративных программ обучения и проведения многочисленных семинаров на территории Академии мы регулярно отправляли за рубеж наших преподавателей и сотрудников. Целью этих поездок было освоение активных методов обучения, внедрение кейс-метода и т.п. Нам удалось реализовать проекты издания серий книг «Азбука бизнеса» и «Евроменеджмент для России». Книги и учебные пособия эксклюзивно применялись на программах ВШКУ, в первую очередь, MBA, EMBA и DBA.

Академия и лично ректор активно поддерживали проведение корпоративных программ обучения в разных городах России в таких компаниях как «ГАЗ», НЛМК, Алтайэнерго, Вилюйская ГЭС-3 и многих других.

Сравните: какие преимущества были у школы в начале ее пути, и какие Вы можете выделить сейчас?

С.О.: В качестве управленческой модели ВШКУ мной была выбрана модель делегирования полномочий компетентным сотрудникам. Мы ее внедряли в компаниях и применяли у себя. Были изданы 16 учебников. Ставилась задача максимизации качества программ и производительности труда. Нам удалось открыть ряд управленческих ноу-хау. Главное – мы подготовили плеяду директоров программ, которые реально были «хозяевами своих рабочих мест». Они решали очень трудные задачи в условиях кризисов, дефолтов, несоблюдения финансовых условий. В рамках ВШКУ мы всегда минимизировали численность административного персонала и экономии на расходах, не связанных напрямую с развитием школы. Всегда поддерживались инициатива и инновации сотрудников. Мы придерживались принципов социальной ответственности.

Благодаря программе DBA «Доктор делового администрирования» нам удалось добиться высоких показателей по защите диссертаций кандидата и доктора экономических наук. Соответствующая работа про-

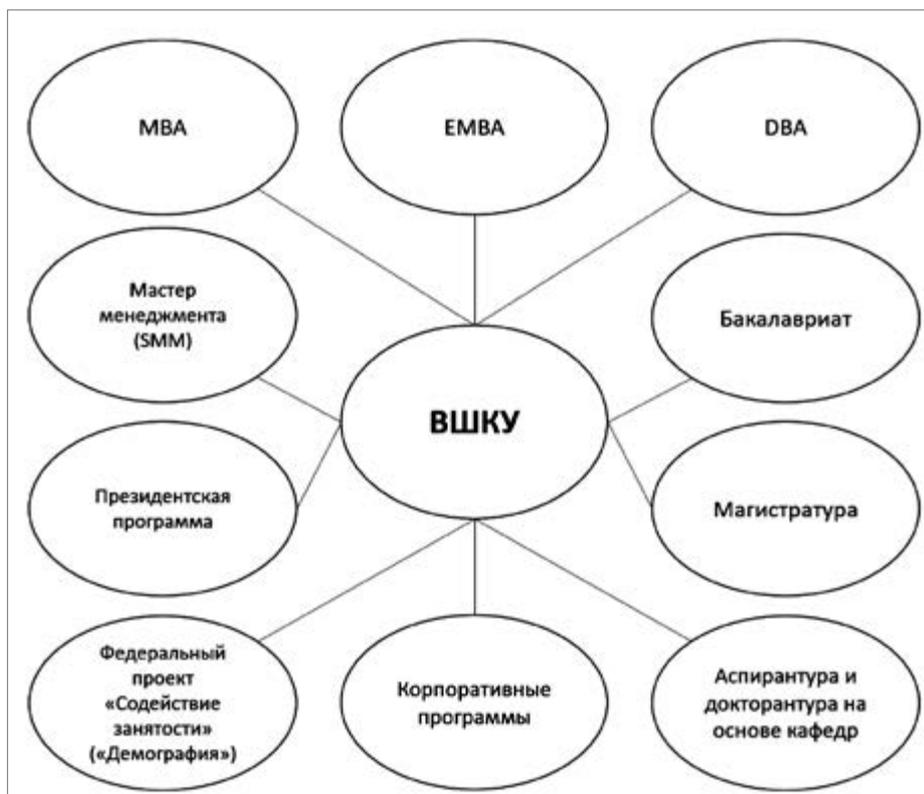


Рис. 1. Структура образовательных программ ВШКУ.

водилась преподавателями кафедры корпоративного управления ВШКУ.

В рамках текущих изменений менеджмента Академии под руководством ректора Алексея Геннадьевича Комиссарова мы адаптируем все бизнес-процессы под новые цели и задачи. Главный приоритет – это рост качества образования во всех сегментах нашего присутствия как бизнес-школы полного цикла.

Как менялся стратегический вектор развития ВШКУ под влиянием мировых изменений последних лет?

С.О.: ВШКУ – это очень мобильная и способная быстро меняться бизнес-школа. Наша структура позволяет оперативно применять новые стратегические решения. Поэтому сразу после объявления против России санкций, в том числе в области образования, мы развернули вектор нашего международного сотрудничества с Западом на Восток и Юг. За короткий период времени нам удалось найти заказчиков наших программ и, в первую очередь, на программу DBA, в Китае, Египте, Таиланде и других странах. Мы наладили обучение студентов китайскому и арабскому языкам. Стартовали стажировки в крупных компаниях Китая. В этом году совместно с китайскими партнерами будет запущена программа в рамках бакалавриата по цифровизации бизнеса и электронной торговле.

Какие образовательные тренды Вам кажутся наиболее перспективными на ближайшие три года?

С.О.: Необходимо разрабатывать программы под специальные запросы корпоративных заказчиков. В рамках традиционных дополнительных программ бизнес-образования MBA, EMBA, DBA добавлять «сервисы», учитывающие потребности слушателей. Это касается контента программ, который должен меняться одновременно в сторону усиления как сугубо управленческих навыков, так и технологии цифровизации бизнеса, ведения бизнеса на новых рынках, методов управления цепями поставок и логистики. Важное значение имеет включение новых маршрутов для прохождения стажировок. Для слушателей программы DBA следует усилить связь практики бизнеса и научных обобщений, активность публикаций монографий и, при желании, защиты диссертаций на соискание ученой степени кандидата и доктора экономических наук.

Для студентов программ высшего образования предстоит усилить связь с практикой. У ВШКУ имеется более 50-ти договоров с компаниями, являющимися базами практик. Мы собираемся эту цифру удвоить.

Календжян Сергей Оганович

Доктор экономических наук, профессор, заслуженный профессор РАНХиГС, заслуженный экономист РФ. Награды: орден Дружбы, заслуженный экономист России, почетная грамота Министерства науки и образования, благодарности губернаторов ряда областей России.

Сергей Оганович Календжян – профессор, доктор делового администрирования (DBA), заведующий кафедрой, декан и основатель Высшей школы корпоративного управления (ВШКУ) Президентской Академии.

Основные результаты в сфере образования, науки и издательской деятельности были достигнуты на экономическом факультете МГУ им. М.В. Ломоносова, ЦЭМИ РАН и в результате 34 лет работы в Президентской академии.

Разработаны лично и с коллегами из ВШКУ флагманские программы бизнес-образования: «Евроменеджмент – Мастер делового администрирования» (MBA) и «Мастер делового администрирования для руководителей» (EMBA), «Доктор делового администрирования» (DBA). Эти программы получили международные и российские аккредитации и занимают высокие позиции в рейтингах. Разработано и проведено более 100 корпоративных программ, которые проводили в большинстве областей России.

В рамках ВШКУ успешно развиваются новые для Президентской академии программы высшего образования в области торговли, коммерции и логистики.

В учебных программах высшего и дополнительного широко использовались монографии и учебники, изданные С.О. Календжяном. Он является автором и издателем серии книг «Азбука бизнеса» и «Система эффективного управления». Монография «Делегирование полномочий и аутсорсинг в деятельности компаний» стала пионерной книгой в России, которая системно представила связь теории и практики аутсорсинга и делегирования полномочий. Изданные 16 учебников с иностранными партнерами в области управленческих навыков серии «Система эффективного управления» стали базовыми для новаторских программ бизнес-образования, которые разработаны и проводятся ВШКУ для представителей деловых кругов России и стран ЕАЭС.

Активно развивает сотрудничество с университетами и бизнес-школами стран БРИКС. Уделяет повышенное внимание подготовке научно-педагогических кадров. Являлся научным руководителем более 30 кандидатских диссертаций и докторских диссертаций в области экономики, а также диссертаций доктор делового администрирования.

Заслуженный экономист России, кавалер ордена «Дружбы». За вклад в развитие бизнес-образования в Республике Казахстан награжден медалью «30 лет независимости Республики Казахстан». За активное участие во многих социальных проектах удостоен золотой медали имени лауреата Нобелевской премии Фритьофа Нансена.

Наша цель – достичь уровня 80% по трудоустройству студентов после прохождения ими практик в компаниях.

Какой Вы видите ВШКУ через пять лет?

С.О.: Свой юбилей ВШКУ встретила на пике достижений. Итоги 2023 года были лучшими за 30 лет нашей истории. ВШКУ является бизнес-школой полного цикла благодаря своей уникальной структуре учебных программ, которые обладают очень большой устойчивостью и потенциалом развития.

Мы будем развивать программы бакалавриата в направлении консолидации (укрупнения) профилей: разработка программы двойного диплома с зарубежными партнерами Академии по блоку цифровизация и электронная коммерция; разработка корпоративного профиля бакалавриата под запросы заказчика – крупные компании России.

Планируем разработку новых магистерских профилей в области нейромаркетинга,

управления данными (Data-management) и digital инструментов в системе управления; разработку корпоративных профилей под запросы заказчика, а также развитие программ двойных дипломов MBA+магистратура.

Запустим ребрендинг бизнес-программ под запросы российской экономики: создание новых направлений MBA (MBA логистика и внешнеэкономическая деятельность, MBA цифровизация и e-commerce), разработка новых выездных модулей MBA и EMBA, реализация программы Global DBA.

Будем принимать активное участие в разработке российской и национальной системы рейтингов бизнес-образования: Народный рейтинг MBA в Москве и России, Международный рейтинг Насдобр.

Также планируем развивать Ассоциацию слушателей и выпускников, создавать новые проекты и выездные программы.

Сергей Оганович, большое спасибо за беседу!

Аудит 5.2.3 УДК 338

*РУСАКОВА Анастасия Сергеевна,
генеральный директор
Ассоциации «Национальное объединение
внутренних аудиторов и контролеров»,
член Общественного совета Минфина России
ceo.anastasia@gmail.com*

*МАШТАКЕЕВА Диана Каримовна,
генеральный директор
Ассоциации «Совет по профессиональным квалификациям
финансового рынка»,
член Правления РСНП
ceo@asprof.ru*

Организация разработки национальных стандартов внутреннего контроля и аудита экономических субъектов

Аннотация. В статье обоснована необходимость разработки национальных стандартов внутреннего контроля и аудита в экономических субъектах разных форм собственности, сфер деятельности и масштабов. Определены основные принципы, структура и порядок использования стандартов, позволяющих при реализации единой методологии организации контроля и аудита учесть организационно-техническую специфику отдельных экономических субъектов. Как решающее условие успешного совершенствования систем внутреннего контроля и аудита и управления рисками определена необходимость роста квалификации кадров для соответствующих подразделений с учетом требований рынка труда. Проанализирована работа по подготовке профессиональных стандартов специалистов этого профиля и результат их практического использования в российских организациях. Обоснованы дополнительные требования к специалистам данного профиля в условиях ускоренной трансформации экономики России на основе укрепления технологического суверенитета, развития организационных структур и использования современных информационно-коммуникационных технологий. Намечена программа работы по подготовке и использованию национальных стандартов внутреннего контроля и аудита, содействующая устойчивому непрерывному развитию экономических субъектов и достижению целей, поставленных перед ним.

Ключевые слова: внутренний контроль; внутренний аудит; регламентация; стандарты; классификация; виды; методы; результативность; эффективность; профессиональные стандарты специалистов.

*RUSAKOVA Anastasia Sergeevna,
General Director of the Association
“National Association of Internal Auditors and Controllers”,
Member of the Public Council of the Russian Ministry of Finance,
ceo.anastasia@gmail.com*

*MASHTAKEEVA Diana Karimovna,
Director General of the Association “Council for Professional
Qualifications of the Financial Market”, member of the Board of the
RUIE,
ceo@asprof.ru*

Organization of development of national standards of internal control and audit of economic entities

Abstract. The article substantiates the necessity of developing national standards of internal control and audit in economic entities of different forms of ownership, spheres of activity and scale. The basic principles, structure and procedure of using the standards that allow to take into account the organizational and technical specifics of individual economic entities in the implementation of a unified methodology of control and audit organization are defined. As a crucial condition for the successful improvement of internal control and audit systems and risk management, the necessity of personnel qualification growth for the relevant departments taking into account the requirements of the labor market was determined. The work on the preparation of professional standards for specialists of this profile and the result of their practical use in Russian organizations has been analyzed. Additional requirements to the specialists of this profile in the conditions of accelerated transformation of the Russian economy on the basis of strengthening technological sovereignty, development of organizational structures and use of modern information and communication technologies were substantiated. The program of work on preparation and use of national standards of internal control and audit, promoting sustainable continuous development of economic entities and achievement of goals set for it, is outlined.

Keywords: internal control; internal audit; regulation; standards; classification; types; methods; efficiency; effectiveness; effectiveness; professional standards of specialists.

Ставя задачу последовательного укрепления и развития системы внутреннего контроля и аудита как важного звена управления национальным хозяйством, в настоящее время органы государственного управления и общественные организации России проводят серьезную работу по формированию концепций технической, социальной политики, стратегии развития определенных отраслей и регионов. Одним из важнейших направлений этой работы стало формирование концепции финансово-экономических регуляторов развития экономики, включая совершенствование учетно-аналитических процессов, систем внутреннего аудита (СВА) и внутреннего контроля (СВК), финансового рынка на средне- и долгосрочный период с опорой на собственные источники финансирования основных проектов. Эта работа требует прежде всего формирования надежного, достоверного и полного информационного обеспечения, что определяет особую значимость повышения качества учетно-контрольных процессов.

Учитывая, что внутренний контроль и аудит, обеспечивая обратную связь управления с производственными процессами, в значительной мере помогает решению этой задачи, Ассоциация «Национальное объединение внутренних аудиторов и контролеров» проводит серьезную работу по изучению опыта ведущих российских организаций в области построения систем внутреннего контроля. Эта работа направлена на выявление требований руководства предприятий и органов государственного (муниципального) управления к тем данным, которыми должна быть обеспечена система управления предприятием для принятия обоснованных управленческих решений. Следует отметить, что каждый уровень и функциональные направления управления определяют свои требования к качеству информации, которая зависит от особенностей установленного для них функционала. Анализ и контроль сложившегося взаимодействия системы управления с производственными подразделениями в большой мере связан со спецификой организационной структуры и бизнес-процессов, реализуемых на предприятиях. Это в большой мере определяет необходимость индивидуализации разработки систем внутреннего контроля, включая обоснование их направлений, порядка организации и методов контроля. Систематизация опыта ведущих предприятий в области организации СВК и СВА позволяет выявлять узкие места и проблемы, которые являются первоочередными для решения на конкретном предприятии и позволяют повысить эффективность его работы и выполнение задач по развитию контрольных процессов. В частности, одним из узловых вопросов этого блока стала зада-

ча оценки действующих нормативных документов, их качества, обоснования основных направлений дальнейшего совершенствования, что вызвало необходимость формирования дополнительных регламентирующих внутренний контроль документов. В большой мере это касается методов формирования системы внутреннего контроля и аудита, в первую очередь рационального сочетания использования стандартов, обязательных для выполнения всеми экономическими субъектами, и индивидуализации построения внутреннего контроля с ориентацией на конкретные задачи, сложившееся финансовое состояние предприятия и стратегию развития конкретного экономического субъекта.

В предшествующий период стандарты СВК и СВА в основном ориентировались на те материалы, которые рекомендовали международные организации. Однако многие экономические субъекты внесли в международные документы свой вклад как в части их направленности и детализации, так и в части методов, которые применяются в СВК, ориентируясь на сложившийся технический уровень процесса и реальные возможности использования современных информационно-коммуникационных технологий. С другой стороны, была поставлена задача, учитывая специфику и сложившиеся организационно-правовые формы экономических субъектов, сформировать подход к построению собственных стандартов внутреннего контроля, более адекватных системе управления нашей страны. Эта задача стала еще более актуальной в связи с изменившимися внешнеэкономическими связями российских предприятий и существенным уменьшением доли иностранного капитала в экономических субъектах ведущих отраслей производства.

Сложившаяся внешнеэкономическая ситуация, жесткое санкционирование экономики России и изменение внешнеэкономических связей определили необходимость более глубокой оценки соответствия международных документов требованиям современного этапа развития экономики России и выявили необходимость активизации работы по формированию новых форм контроля, разработки собственных систем программного обеспечения учетно-контрольных процессов, подготовки рекомендаций по адаптации международных требований, которые уже активно использовались в нашей стране, к особенностям современного периода развития организационных структур, методов управления с ориентацией на больший технологический и экономических суверенитет.

В этой связи необходимо прежде всего изменение общего подхода к организации в ряде фундаментальных проблем постро-

ения СВК и СВА. Следует отметить, что в системе контроля деятельности экономических субъектов внутренний контроль в международных документах рассматривается прежде всего как финансовый и увязывается в наибольшей мере с формированием внешней информации для финансовых рынков. В России система внутреннего контроля в течение многих лет централизованного управления экономикой увязывалось с поиском резервов повышения эффективности деятельности предприятий с опорой на оценку использования ресурсов, то есть была связана в большей мере с разработкой и контролем за развитием производственных процессов. Это во всех случаях требовало не только ретроконтроля, но и оценки перспективы развития производства (потребность в капитальных вложениях, изменение методов организации производственных процессов и т.п.). В результате, внутренний контроль носил комплексный финансово-производственный характер при основной направленности контроля – от использования имеющихся ресурсов к итоговым финансовым результатам, что позволяло задействовать в системе контроля большое число исполнителей, то есть реально сформировать контрольную среду с широким участием всех работников предприятия. Это существенно повышало заинтересованность в контрольной деятельности не только менеджеров, но и самих работников-исполнителей, которые постоянно искали более эффективные методы работы на своем рабочем месте. Это поддерживалось администрацией предприятия и носило характер инициативы и творческого подхода к исполнению обязанностей каждого работника.

Как показывает практика, для большинства современных систем контроля ведущих организаций России, такая форма контроля осталась весьма важной.

Концепция, ориентированная на финансовый рынок, типичная для международных стандартов, большее внимание уделяет риск-ориентированному подходу к контролю с учетом внешних факторов. В условиях рыночной экономики это, безусловно, очень важно, и российским предприятиям приходится это учитывать при развитии учетно-контрольных процессов, в том числе и при организации внутреннего контроля. Однако в связи с изменениями, которые произошли в мировом финансовом рынке, нам также приходится в определенной мере изменять свои формы участия в привлечении зарубежных инвестиций, ориентируясь в основном на собственные источники.

В период активного развития экономических связей со странами Европейского союза и США наши специалисты при разработке основных регламентирующих документов

в области учетно-контрольных процессов, как было отмечено, ориентировались на международные документы. Это было связано прежде всего с активной совместной работой, большим числом международных проектов, присутствием иностранного капитала во многих крупных экономических субъектах, а самое главное – выходом на международный фондовый рынок ряда наших ведущих организаций.

Однако специалисты России постоянно подчеркивали, что необходимо учитывать определенную специфику отраслевой структуры национального хозяйства и особенностей организационно-правовых форм экономических субъектов в России, включая особенности масштабов и дислокации крупных организаций на огромной территории нашей страны. Все это требовало определенной адаптации международных документов по определенным направлениям и требовало вести большую самостоятельную работу по уточнению международных документов. Именно поэтому в рамках ряда органов управления в первую очередь в крупных экономических субъектах и их общественных организациях, велась большая работа по анализу опыта становления систем учета и контроля, выявлялись вопросы, которые в определенной мере не получили решения в международных документах.

В результате формировались собственные подходы к их решению, что определило необходимость разработки дополнительных регламентирующих документов. В современной России характерно образование корпоративных структур, объединяющих юридически самостоятельные организации. В таких условиях сформировались отдельные подразделения и соответствующие процессы внутреннего аудиторского контроля. В их задачи входит контроль за организацией общего производственного процесса по изготовлению сложной продукции конечного потребления. Но при этом отдельные участники, являющиеся самостоятельными юридическими лицами, имеют собственную учетную политику, составляют свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность, которая представляется в налоговые органы и высшие органы управления отраслевой направленности. Некоторые из этих предприятий обязаны осуществлять аудит отчетности, проводимой аудиторскими организациями. Кроме того, каждое такое предприятие часто совершает хозяйственные операции несвязанные с общим процессом изготовления продукции, на которой специализируется корпорация в целом. Однако учитывая, что в системе корпорации реализуется совместный проект развития процессов изготовления основной продукции, а также часто функционируют вспомогательные и обслуживающие подразделения, услуги которых используются всеми участниками корпорации, то руководство корпоративной структуры стремится контролировать качество отчетности всех ее членов. В этой связи одной из задач внутреннего аудита корпо-

рации становится проверка качества и достоверности отчетности каждого участника. Для этого они часто используют и аудиторские заключения, которые получили члены корпорации при проведении аудиторских проверок.

Одной из весьма трудоемких и значимых задач внутреннего контроля в корпоративных структурах становится состояние и контроль за использованием учетной политики корпорации. При этом объектом контроля является как учетная политика каждого члена корпорации, так и регламенты тех процессов, которые касаются взаимоотношений между производственными и управленческими подразделениями корпорации, т.е. положение единой корпоративной учетной политики.

При разработке стандартов внутреннего аудита, видимо, важно в качестве одной из его задач выделить контроль за качеством постановки учетно-контрольных процессов во всех подразделениях организации, выделив основные направления контроля в каждом из них, обеспечив при этом методологическое единство подхода к организации контроля.

Отмеченное убедительно показывает, что задачи, формы и организация внутреннего аудита всегда учитывают специфику структуры и профиля корпорации, выделяя процессы, в которых заинтересованы все участники.

В корпоративных структурах это касается прежде всего инвестиционных процессов и финансовых операций.

Поэтому внутренний аудит всегда в большей мере связан с контролем за инвестиционными процессами, касающимися приобретения, трансформации или организации материально-технической базы объекта или открытием новых производств, то именно это подразделение контролируют представители инвестиционно-инновационных проектов на основе контроля за ходом их реализации и оценки их успешности, проводятся необходимые корректировки и уточнения заданий для каждого участника корпорации, выявляются риски и пути минимизации их негативных последствий. Большая часть задач по привлечению заемных средств, изменению расчетов с партнерами также контролируется подразделениями СВА.

Конечно, полная структура СВК и СВА определяется в зависимости от специфики организации. Однако наиболее типичным объектом внутреннего аудита можно считать инвестиционно-инновационные процессы, процесс освоения новых производств. Иногда целесообразно создавать специальные подразделения внутреннего аудита для реализуемых крупных проектов, в которых принимает участие не только члены корпорации, но и представители сторонних организаций.

Такая детализация задач и форма организации СВА проводится в сложившихся структурах при постановке и развитии новых направлений деятельности, изменении

форм взаимодействия с государственными органами управления и подключением международных организаций или новых зарубежных партнеров.

Одной из первоочередных задач ускорения контрольной функции является подготовка кадров, специализирующихся в этой области. При этом весьма важно, во-первых, чтобы эта функция была понятна всем членам коллектива, при этом необходимо не только разъяснять и развивать навыки самоконтроля за качеством работы на каждом рабочем месте, но и показать, какова польза этой деятельности для проверяемых. Именно в таких условиях формируется здоровая контрольная среда, способствующая организации слаженной и эффективной работе. Этому в большой мере помогает проведение широкого обсуждения в трудовом коллективе результатов проведенных контрольных мероприятий, в частности при определении коэффициентов трудового участия, если используется соответствующие механизмы оплаты труда, и при аттестации работников, включая аттестацию исполнительней и руководителей определённых процессов.

В настоящее время уже проводится серьезная работа по выбору подходов к формам национальных стандартов, определению их роли, места в организационной структуре и круга задач внутреннего контроля, внутреннего аудита и управления рисками. В рабочую группу по разработке этих стандартов входят: руководители и представители служб внутреннего аудита и внутреннего контроля, крупнейших российских государственных и частных компаний, реального сектора экономики, банковской сферы и представители ведущих профессиональных сообществ внутренних контролеров и аудиторов России.

В состав группы по экспертизе предложений новых видов стандартов входят представители ведущих профессиональных сообществ внутренних контролеров и внутренних аудиторов. Эта деятельность активно поддерживается членами Комиссии в составе Банка России, Правительством Москвы, ПАО «Россети», АО «ВДНХ», ОАО «РЖД», госкорпорация «Росатом», госкорпорация «Ростех», госкорпорация «Роскосмос», ПАО «Лукойл», ПАО «Газпром», ПАО «ВТБ», АО «Газпромбанк», ПАО «Росгидро», Ассоциацией «НОВАК», Ассоциацией «ИВА».

Намеченные подходы к разработке национальных стандартов получили поддержку представителей крупнейших предприятий России в ходе научно-практических конференций и при обсуждении отдельных аспектов деятельности организаций.

В 2022 г. была утверждена Стратегия развития финансового рынка Российской Федерации до 2030 г., ключевой задачей его развития должно стать управление и усиление роли финансирования ускоренной трансформации российской экономики с опорой, в первую очередь, на внутренние источники финансирования инвестиций со

стремлением оптимизировать ее структуру, технологию и цифровую перестройку.

Подготовка квалифицированных кадров в соответствии с потребностями рынка труда и по запросу работодателей требует серьезной перестройки системы российского образования, в частности переход на профессиональные стандарты, в которых учтены требования работодателей к содержанию профессионального образования, то есть определены основные дисциплины, формирующие профессиональные навыки работы. Развитие системы образования все в большей мере будет строиться на принципах социального партнерства и сетевого взаимодействия в области переподготовки кадров и дополнительного профессионального образования.

Для целей развития национальной системы образования профессиональной квалификации в соответствии с Указом Президента Российской Федерации был создан Совет по профессиональным квалификациям финансового рынка, целями деятельности которого являются оптимизация состава профессиональных компетенций специалистов финансового рынка, работа над профессиональными стандартами, независимая оценка квалификации специалистов финансового рынка, профессионально-общественная аккредитация основных профессионально-образовательных программ, программ профессионального обучения и/или дополнительных профессиональных программ. Решением Национального совета при Президенте РФ от 20 мая 2015 г. эти функции осуществляет Совет по профессиональным квалификациям финансового рынка (СПКФР). Федеральный закон №238-ФЗ «О независимой оценке квалификации» является основным нормативным документом, регулирующим систему независимой оценки квалификации.

Главным направлением развития системы квалификации становится полное и эффективное взаимодействие рынка труда и образовательных организаций с целью подготовки специалистов, востребованных работодателями и способных осуществлять трудовую деятельность после окончания образовательных программ без дополнительной подготовки или переподготовки. На основе сформированной формы квалификации создается система непрерывного образования, которая позволит работникам поддерживать уровень квалификации в соответствии с меняющимися требованиями, в первую очередь в связи с расширением использования современных информационно-коммуникационных систем и программных продуктов.

21 февраля 2023 г. СПКФР и Минфин России подписали соглашение о сотрудничестве, в котором было принято решение о совместном осуществлении совершенствования профессиональных стандартов финансового рынка, что было необходимо для повышения профессионализма специалистов этой области в условиях цифровой экономики.

Особое внимание в настоящее время приобретает независимая оценка квалификации. Совет о профессиональной квалификации с 2012 г. последовательно формирует национальную систему квалификации, которая предусматривает проведение независимой оценки квалификации специалистов всех финансовых профессий и профилей. Разработка национальных профессиональных стандартов и проведение независимой оценки квалификации относятся к приоритетным государственным задачам. Важным элементом этой системы являются принципы, соответствующие потребностям российской экономики.

Большое значение при разработке трансформации национальной системы образования, ориентированной на профессиональные стандарты, приобретает уход от прямого использования и заимствования содержания международных стандартов. В этой связи важным направлением работы становится формирование национальных стандартов на основе систематизации и обобщения опыта и практики работы ведущих предприятий нашей страны, а также изучение опыта предприятий дружественных стран, с которыми в настоящее время активно развиваются экономические отношения (Евразийский ЭС, БРИКС, ШОС). Это позволит унифицировать подходы в финансовой деятельности с учетом национальных интересов России и позволит решить приоритетные задачи по подготовке квалифицированных кадров, способных сделать экономический прорыв и укреплять контакты с новыми партнерами в кратчайшие сроки. Таким образом, новые национальные стандарты организации СВК и СВА и подготовки специалистов этой области позволят сфокусироваться на наиболее эффективных подходах к повышению эффективности финансово-контрольной работы в российских предприятиях, учитывая изменения логистических цепочек и торговых партнеров. Для этого необходимо существенно расширить знакомство специалистов этой области с традициями и методами регулирования финансовой деятельности в партнерских странах.

В России уже де-факто была создана система образовательных стандартов, соответствующая международным стандартам специалистов финансовой сферы. Также широко использовался зарубежный опыт постановки систем внутреннего контроля и аудита на предприятиях разных сфер деятельности, в том числе для привлечения инвестиций на внутреннем и внешнем рынках. Однако с самого начала даже представители крупнейших российских стратегических и оборонных предприятий России отмечали определенные несоответствия предлагаемых международными нормативными документами методов контроля правовому полю России, традициям российской экономической школы и тем задачам, которые Россия считает приоритетными. В этом случае руководство предприятий предлага-

ло собственные решения, которые успешно использовали с учетом конкретных условий российской экономики. Поэтому представляется весьма важным, чтобы при разработке национальных стандартов основными операторами оценки качества системы внутреннего контроля были представители российских компаний, которые реально несут персональную ответственность за сохранность экономических ресурсов, их рациональное использование, обеспечение высоких темпов развития экономических предприятий и решение поставленных государством задач.

Успех совершенствования организации систем внутреннего контроля и повышение его результативности с позиций своевременного выявления рисков, повышения эффективности производства и обеспечения устойчивого развития может быть обеспечен на основе четкой его регламентации. Для этого необходимо провести существенную работу по стандартизации контрольных процессов на всех уровнях управления по основным направлениям деятельности и хозяйственных связей организаций, т.е. при разработке стандартов организации внутреннего контроля приходится ориентироваться на типовые организационные структуры, устойчивое разнообразие бизнес-процессов и направленность функционального управления, которые осуществляет экономической объект. Таким образом, стандарт в большой мере ориентируется на типичные виды структуры и направления контроля. При построении СВК и СВА в каждой организации приходится конструировать все системы контрольных компетенций во взаимодействии, а также детализировать или комплектовать их отдельные направления.

В соответствии с особенностями объекта контроля, роли процесса производства в общем производственном процессе, уровня и структуры подразделений аппарата управления определяются полномочия и ответственность по каждому виду и направлению контроля, следовательно для формирования структуры СВК и СВА необходимо:

- определить детализацию контроля в производственных подразделениях;
- обосновать направления контроля по уровням управления;
- определить взаимосвязь системы управления (власти) с указанием четкой подчиненности подразделений.

Следовательно, структура СВК и СВА будут носить производственно-функциональный характер, потребует учет специфики системы производства и управления конкретным объектом, то есть во всех случаях она должна быть вмонтирована в систему менеджмента организации.

Одной из наиболее сложных задач в современных условиях, как было отмечено, является обеспечение этой системы высококвалифицированными специалистами, то есть подготовка кадров. Поэтому разработка стандартов СВК и СВА предполагает существенное уточнение профессиональных

стандартов. Первые профессиональные стандарты по финансовым специальностям были утверждены Министерством труда и социального развития во втором десятилетии XXI в. Они прежде всего касались наиболее общей для всех сфер деятельности – процессов и ориентировались в большей мере на бухгалтерско-финансовый блок управления. В настоящее время утвержден и достаточно широко используется как вузами, так и производственными объектами при формировании организационных структур профессиональные стандарты: бухгалтера, специалиста по управленческому учету, внутренних контролеров и аудиторов; подготовлен стандарт для бизнес-аналитиков и совсем недавно Министерство экономического развития предложило профессиональный стандарт специалиста в области устойчивого развития предприятия. Это очень ценные материалы, которые принесли существенную пользу образовательным организациям и производственным объектам при обосновании организационных структур и разработке регламентов управления (положений о подразделениях аппарата управления и должностных инструкций). Весьма важно появление последнего стандарта специалиста по устойчивому развитию, поскольку он коснулся современных процессов совершенствования учетно-аналитической работы, весьма тесно сочетая ее с системами контроля и прогнозирования развития производства. Это практически отражает основные принципы подготовки специалистов в области контроля. Представляется очень важным органически увязать подготавливаемые стандарты СВК и СВА и совершенствование профессиональных стандартов специалистов, организующих эту работу в экономических субъектах. В этой связи совершенно справедливо встает вопрос – чем отличается специалист этого профиля от подготовки бухгалтера и аналитика? Ответ на этот вопрос связан с тем, что данные специалисты должны иметь широкий диапазон знаний, т.е. они должны:

- хорошо знать производственный процесс объекта, в котором работают;
- учитывать и критически оценивать особенности контроля и учетного процесса на разных уровнях управления – от постановки первичных документов до формирования итоговой отчетности;

- ориентироваться в системе управленческих отношений в сложившейся структуре управления, понимая ответственность и полномочия каждого ее подразделения;

- следить за изменением деловой среды контролируемого объекта;

- уметь привлечь к решению поставленных задач нужных специалистов, то есть знать кадровый состав предприятия.

Следовательно, внутренние контролер и аудитор на предприятиях – это синтезатор основных функций управления, непосредственный помощник топ-менеджеров, которые готовят варианты управленческих решений по развитию и изменению производства и освоения новых видов деятельности. Это определяет требования подготовки таких специалистов в вузе и обязательность непрерывного повышения их квалификации в период работы.

Анализ действующих профессиональных стандартов бухгалтера, аудитора, внутреннего контролера и внутреннего аудитора показал, что по своей структуре они имеют много общего. Видимо, параллельная подготовка новых профессиональных стандартов для внутренних контролеров и аудиторов потребует серьезного уточнения профессиональных стандартов всей этой группы специалистов в целом, ориентируясь на расширение круга их знаний, профессиональных навыков в области системного мышления, позволяющего понимать полную картину деятельности организации, учитывая все многогранные задачи, которые приходится решать современным экономическим субъектам.

Литература

1. Берикова Н.Б., Долтаева Н.Е., Джалкуева Н.А., Стрелец Н.Е. Трансформация механизмов внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита // Журнал прикладных исследований. – 2022. – № 6. – С. 473-480.
2. Бояджи К.С., Мишура Л.Г. Риск-ориентированный подход к организации внутреннего аудита // Научный журнал НИУ ИТМО. Серия: Экономика и экологический менеджмент. – 2023. – № 2. – С. 44-54.
3. Воюцкая И.В., Коске М.С., Мишучкова Ю.Г. Внутренний контроль и его потенциал в выявлении рисков искажения бухгалтерской отчетности // Вестник ЮУрГУ.

Серия: Экономика и менеджмент. – 2022. – № 3. – С. 144-152.

4. Маликов Д.С., Калуцкая Н.А. Проблемы организации внутреннего контроля на предприятии // Инновационная наука. – 2023. – № 5-2. – С. 80-83.

5. Симко Н.Н. Стандартизация как вектор развития внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля // Евразийское Научное Объединение. – 2020. – № 5-4 (63). – С. 313-317.

6. Текеев Ш.А. Роль стандартизации в повышении эффективности внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля // Научный потенциал. – 2023. – № 1-2(40). – С. 19-22.

7. Щербинина А.Г. Разработка организационно-методического обеспечения оценки внутреннего контроля хозяйственных систем // Образование и право. – 2022. – № 7. – С. 173-179.

References

1. Berikova N.B., Doltaeva N.E., Dzhalkueva N.A., Strelets N.E. Transformation of internal financial control and internal financial audit mechanisms // Journal of Applied Research. – 2022. – No. 6. – Pp. 473-480.
2. Boyadzhi K.S., Mishura L.G. Risk-oriented approach to organizing internal audit // Scientific journal of NRU ITMO. Series: Economics and environmental management. – 2023. – No. 2. – P. 44-54.
3. Voyutskaya I.V., Koske M.S., Mishuchkova Yu.G. Internal control and its potential in identifying the risks of distortion of financial statements // Bulletin of SUSU. Series: Economics and Management. – 2022. – No. 3. – Pp. 144-152.
4. Malikov D.S., Kalutskaya N.A. Problems of organizing internal control at the enterprise // Innovative science. – 2023. – No. 5-2. – Pp. 80-83.
5. Simko N.N. Standardization as a vector of development of internal state (municipal) financial control // Eurasian Scientific Association. – 2020. – No. 5-4 (63). – Pp. 313-317.
6. Tekeyev Sh.A. The role of standardization in improving the efficiency of internal state (municipal) financial control // Scientific potential. – 2023. – No. 1-2 (40). – Pp. 19-22.
7. Shcherbinina A.G. Development of organizational and methodological support for assessing internal control of business systems // Education and Law. – 2022. – No. 7. – Pp. 173-179.

Инспекция нарушила очередность обеспечительных мер – суд отменил ее решение

После выездной проверки налоговой инспекции приняли обеспечительные меры – приостановили операции по счетам.

Суд отменил заморозку, в частности, потому, что посчитал, что контролеры нарушили очередность:

- счета можно блокировать лишь после ареста имущества и только в случае, если его стоимость меньше недоимки. Налоговики обязаны проверять наличие имущества и его стоимость. До полного исследования нельзя приостанавливать операции по счетам;
- по данным учета и баланса у общества были ОС, материалы и дебиторская задолженность. Наличие имущества контролеры установили при осмотре.

Суды отклонили довод проверяющих о том, что налогоплательщик вправе заявлять о замене обеспечительных мер. Налоговики обязаны доказать законность решения, включая то, что соблюли очередность принятия обеспечительных мер..

Документ: Постановление АС Центрального округа от 27.06.2024 по делу N А36-2740/2023

Поздравляем с Юбилеем!

Редакционная коллегия журнала «АУДИТ», коллеги и ученики сердечно поздравляют Нурали Хайдаровича Курбанова, Советника Ректора Российского государственного геологоразведочного университета имени Серго Орджоникидзе (МГРИ), доктора экономических наук, профессора с 70-летним юбилеем!

Будучи талантливым педагогом и организатором, Н.Х. Курбанов проводит плодотворную работу по привлечению студенческой молодежи из стран Центральной Азии в российские университеты. По его инициативе ежегодно проводится целый ряд мероприятий, акций, празднование «Навруз», дней национальных культур, в ходе которых студенты приобщаются к культурным традициям представителей многих наций и народностей, что способствует укреплению мира, дружбы, сотрудничества и взаимопонимания между народами – делу, которому Нурали Хайдарович Курбанов посвящает всю свою жизнь.

В день Вашего юбилея искренне желаем Вам, глубокоуважаемый Нурали Хайдарович, крепкого здоровья, долголетия, творческой устремленности, благополучия Вашей большой семье!

Главный редактор Журнала «АУДИТ» В.Т. Чая
Первый заместитель главного редактора Журнала «АУДИТ» В.С. Добровенский



Аудит 5.2.3 УДК 657.6

ЛЕВЕНСОН Анна Самуиловна,
член Сибирского территориального совета ТО СРО ААС,
член комитета по правовым вопросам СРО ААС,
генеральный директор ООО «СИБИРСКАЯ ЮРИДИЧЕСКАЯ
КОМПАНИЯ-АУДИТ»

КИЗЬ Владимир Владимирович,
к. э. н., доцент, генеральный директор АО КГ «Баланс»

ЖУКОВ Сергей Павлович,
Член Правления СРО ААС, Председатель Сибирского
территориального совета СРО ААС,
ген. директор ООО АКГ «Аудиторские Стандарты»

АНДРИЕНКО Олег Владимирович,
к.э.н., директор АО «Аудитсистема»,
член Совета по стандартам учета при Минфине РФ,
член Совета по учету государственных финансов при Минфине РФ,
член Президентского совета ТТИ ИПБ России,
член Сибирского территориального совета,

СТЕПАНОВА Наталья Юрьевна,
член Комитета по профессиональному образованию СРО ААС,
член Комитета средних и малых аудиторских организаций СРО ААС,
член Сибирского территориального совета СРО ААС,
директор ООО «Русинтерконсалт», Почетный аудитор СРО ААС,

Роль и значение аудитора в обществе как поставщика гарантии достоверности информации

Беседы о роли и месте аудиторской профессии в обществе активизировались в Сибири в 2018 году, когда аудиторское сообщество начало осознавать, что возлагаемые на аудиторов роль и место в экономической жизни государства мельчают, авторитет профессии снижается. В 2018 году по инициативе сибирских аудиторов на базе Сибирского отделения СРО ААС был создан Оргкомитет по разработке Концепции развития аудита в РФ. Первое обсуждение инициативы по формулированию проблем отрасли и Концепции развития аудита были сформулированы в докладах членов Оргкомитета на Конференции СРО ААС в

республике Алтай. Осмысление проблем отрасли и предложения о возможных способах их преодоления начались с формулирования тезиса о «привилегированных профессиях», поскольку особая привилегия профессии состоит в ее влиянии на качественное состояние общества, развитие экономики.

Целью исследования авторов было выявление причин того, почему очевидно важная для экономики функция остается невостребованной в присущей аудиту сущности.

Идея «воспитания и развития» аудируемых лиц и пользователей результатов аудита, роста квалификации самих пользо-

вателей как основы для повышения статуса аудита в обществе так и остается идеей. Тенденции говорят о том, что это движение идет в противоположном направлении. Бизнес идет по пути удобства и экономии, а не сознательного «принятия» независимого мнения аудитора как обязательного правила для себя. И основную причину, которая была обозначена в процессе написания Концепции развития аудита, авторы увидели в сложившейся модели правового регулирования аудита. Первое основание, указывающее на несоответствие текущей правовой модели аудиторской деятельности ее функции,

определено Конституцией РФ. При 3 3 33 2 формировании правовой модели регулирования аудита не была учтена публичная природа этой функции. В связи с этим аудит, облеченный в форму услуги, оказываемой заказчику на основании гражданско-правового договора, утратил связь с конституционными основами. Аудит, став услугой для аудируемого лица, утратил свой ключевой смысл – независимого надзора.

Об общественном интересе и публично-правовом характере аудита высказался Конституционный суд в Постановлении от 01.04.2003 № 4-П «По делу о проверке конституционности положения п. 2 ст. 7 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной».

Еще одно обстоятельство, которое непосредственно оказывает влияние на роль и место аудита в экономической жизни общества – это объединение двух разных по духу и природе видов деятельности – аудита и сопутствующих аудиту и прочих услуг (консалтинга). Цель аудита – независимое мнение, сформированное в интересах неограниченного круга лиц, а значит общества в целом. Аудируемое лицо не влияет на объем, содержание аудита, его результаты. Настоящие же заказчики аудита – пользователи отчетности.

Большой спектр аудиторских услуг направлен на выполнение задач, которые согласованы заказчиком заданий. И задачи такой деятельности никак не связаны с функцией аудита. Но выполняет их лицо той же квалификации – аудитор.

Построенная в России правовая модель проведения аудита сформирована через стандартные механизмы гражданско-правовых отношений – договора на оказание услуг с аудируемым лицом, а также трудовых отношений аудитора и аудиторской организации. Незаинтересованность заказчика – аудируемого лица в заданных целях аудита очевидна, а цели часто лежат в противоположном направлении. Ожидания аудируемого лица – это соответствие формальным требованиям, сохранение определенного имиджа для пользователей. В замкнутом кругу этого цикла роль аудита деформируется. Находясь с отношениями «заказчик – исполнитель» аудитор перепозиционируется в бизнес-партнера.

По мнению авторов назрело фундаментальное изменение и переосмысление аудиторской отрасли, преодоление противоречий в организации этой деятельности, сформировавших в нашей стране «культуру» формального отношения к аудиту, отсутствие интереса потенциальных пользователей к результатам аудита. Несоответствие заявленной и действительной роли аудитора в экономике и обществе привело к оттоку из отрасли профессионалов, студентов, молодых специалистов. Подстраивая бизнес-модель под реалии аудиторские компании выбирают различные стратегии ведения бизнеса, но ни одна из них не может обеспечить реального выполнения публичной функции. Государство и общество, испытывая потребность в контроле, замещают аудит другими механизмами, ни один из которых не сможет заменить аудит как публичную и независимую функцию, работающую в интересах общества.

Пересмотр нормативного регулирования аудиторской деятельности по мнению авторов должен быть направлен на создание механизмов регулирования аудита как публичной функции, и получение аудитором надлежащего статуса института гражданского общества.

Пересмотр нормативного регулирования аудиторской деятельности по мнению авторов должен быть направлен на создание механизмов, которые обеспечат выполнение аудитом публично-правовой функции и сделают аудит институтом гражданского общества.

Предлагается исключить аудит из перечня услуг гражданско-правового характера. Одновременно предлагается пересмотреть статус аудитора, наделив аудитора личной конституционно-правовой функцией и ролью института гражданского общества. Предпринимательская деятельность аудитора очевидно противоречит важнейшему этическому принципу – независимости. Стоимость аудиторской проверки, которая определяется на договорной основе с проверяемым лицом, а также возможность тендерного определения цены проверки приводит к искажению функции аудита как независимого надзора. При этом отрасль имеет единые стандарты и требования к проведению аудита, а также единые требования к квалификации.

Одним из следствий ошибочного позиционирования и правового регулирования стала неустойчивость аудита в государственном секторе. Государство наращивает выделение ресурсов на развитие экономики и поддержку требующих развития отраслей через систему грантов, субсидий. Высока роль государственных закупок. В этих условиях эффективность использования государственных ресурсов может быть поддержана эффективным аудитом, но государство идет путем расширения собственного контроля. Здесь уместна известная поговорка, которую часто используют при оценке систем внутреннего контроля: «Сам танцую, сам пою, сам билеты продаю...».

В рамках работы по выполнению поручения Правления СРО ААС по выполнению Дорожной карты Концепции развития аудиторской деятельности авторы статьи предложили несколько сценариев изменений правового регулирования отрасли с вариантами возможного реформирования правового регулирования аудита. Базовый сценарий – введение специального регулирования проведения аудита, исключение гражданско-правового договора как основания для проведения аудита. Более глубокие изменения в отрасли – это некоммерческий статус деятельности. Еще один аспект изменений – определение аудита как исключительной деятельности, без сопутствующих и прочих аудиторских услуг.

Краеугольный камень дискуссий – механизм определения вознаграждения за проведение аудита. При этом авторы считают, что рыночное ценообразование при реализации функции аудита не может применяться.

Задача профессионального сообщества – предложить порядок определения вознаграждения за аудит, при этом выполнив одновременно три условия. Первое – гарантия востребованности на рынке труда этой деятельности профессионалов самого высокого уровня. Второе – обеспечение объема аудита, определенного стандартами. Третье – исключение необоснованных обременений для бизнеса. Текущий статус СРО позволяет использовать ресурсы саморегулирования, чтобы качественно решить эту задачу. Причем не только с позиции определения стоимости, но и за счет формирования единых информационных ресурсов прозрачного проведения аудита.

Заказчик не получил вычет НДС, поскольку подрядчик аннулировал декларацию, – суд взыскал ущерб

Организации заключили договор на разработку проектных и рабочих документов. Позже договор расторгли. Стороны оформили акт сдачи-приемки. Заказчик заявил вычет НДС по счету-фактуре, выставленному подрядчиком. Спустя время подрядчик аннулировал налоговую отчетность, поскольку ее подписало неуполномоченное лицо. Заказчику пришлось подать уточненную декларацию и восстановить налог. Он потребовал от подрядчика возместить ущерб.

Суды трех инстанций поддержали заказчика. Причина корректировки отчетности и восстановления НДС – нарушения со стороны подрядчика. Это указывает на причинно-следственную связь между недобросовестным поведением подрядчика и ущербом заказчика.

Документ: Постановление АС Московского округа от 10.07.2024 по делу N А40-115472/2023

МЕЛЕХИНА Татьяна Игнатьевна,
к.э.н., доцент, доцент кафедры экономических и финансовых
дисциплин Московского гуманитарного университета,
tele75@yandex.ru

Влияние цифровой экономики на будущее бухгалтерской профессии

Аннотация. Актуальность выбранной темы статьи неслучайна: с развитием цифровой экономики происходит трансформация таких традиционных бухгалтерских профессий, как бухгалтер, аудитор, что непосредственно связано со снижением доли рутинной работы, повышением компетенции в профессиональных суждениях. Кроме того появляются новые профессиональные компетенции, освоение на практике цифровых навыков.

Ключевые слова: бухгалтер, аудитор, цифровая экономика, профессиональное суждение, бухгалтерский учет.

MELEKHINA Tatiana Ignat'evna,
candidate of economic Sciences, associate Professor,
Departments of Economic and Financial Disciplines
Moscow University for the Humanities,
mele75@yandex.ru

The impact of the digital economy on the future of the accounting profession

Abstract. The Relevance of the selected topic of the article is not accidental: with the development of the digital economy, the transformation of such traditional accounting professions as accountant, auditor is taking place, which is directly related to a decrease in the share of routine work, an increase in competence in professional judgments. there are new professional competencies, mastering digital skills in practice.

Keywords: accountant, auditor, digital economy, professional judgment, accounting.

В настоящее время отмечается развитие цифровой экономики, старт которой был дан Президентом Российской Федерации в послании Федеральному собранию от 01 декабря 2016 года и для реализации которой Правительством России в июле 2017 года была утверждена программа «Цифровая экономика Российской Федерации» до 2024 года [1]. Среди пяти основных направлений Программы можно выделить направления, оказывающие непосредственное влияние на подготовку кадров и образование:

- создание ключевых условий для подготовки кадров цифровой экономики;
- совершенствование системы образования, которая должна обеспечивать цифровую экономику компетентными кадрами;
- рынок труда, который должен опираться на требования «цифровой экономики»;
- создание системы мотивации по освоению необходимых компетенций и участию кадров в развитии цифровой экономики России.

В соответствии с ФЗ № 402 «О бухгалтерском учете» [2] все организации на территории Российской Федерации обязаны

вести бухгалтерский учет. Развитие бухгалтерского учета как науки непосредственно связано с изменениями, происходящими в экономике. Стремительное развитие и внедрение информационных технологий в различные сферы деятельности привело к существенным изменениям на рынке труда, способствовало повышению производительности труда, привлекло к сокращению безработицы. Применяемые цифровые технологии дают возможность выполнять работу в «удаленном» дистанционном режиме, существенно расширяя географию поиска специалистов. Работники самых разных отраслей получили возможность приобретения новых знаний, повышения своей квалификации «не выходя из дома» в процессе электронного (дистанционного) обучения. Безусловно это затронуло и специалистов бухгалтерских профессий, для которых внедрение цифровых технологий значительно расширило их возможности, способствовало появлению новых компетенций, с одной стороны, а с другой – появлению новых трудовых функциональных

обязанностей бухгалтера из смежных профессий: юристов, менеджеров, экономистов, финансистов, аналитиков. Бухгалтер в современных условиях должен владеть не только знанием теории и методологии ведения бухгалтерского учета, но обладать знаниями в области налогообложения, финансового анализа, обладать компьютерной грамотностью.

Пожалуй, уже невозможно найти бухгалтера, аудитора, который не применяет в повседневной работе программы для ведения бухгалтерского учета, справочно-правовые системы «Консультант – плюс», «Гарант». Внедрение информационных технологий привело к полному отказу от бумажного делопроизводства, вступил в силу и обязателен для применения ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» [3].

В 2017 году Департаментом учета, анализа и аудита Финансового университета было проведено исследование, касающееся влияния цифровой экономики на трансформацию бухгалтерских профессий. В результате проведенного исследования было выявлено, что

из 75 трудовых функций бухгалтера только 32 можно заменить компьютером (42,67%), из 134 функций аудитора только 96 (71,64%) [5].

Вывод. Программа Правительства «Цифровая экономика» способствовала формированию новых требований к бухгалтерским профессиям, в настоящее время работники этой сферы деятельности должны обладать знаниями и умениями не только в области бухгалтерского, налогового учета, аудита, но и должны овладеть навыками работы с большими массивами данных, разбираться с устройством и работой ИТ-процессов, что должно способствовать переходу с низких квалификационных категорий на более высокие, синтезу бухгалтерской профессии и ИТ-специалиста.

Для развития теории бухгалтерского учета цифровые технологии формируют такие компетенции, как представление о закономерностях экономических отношений в сфере способов, приемов, правил учетного процесса. В практической области ведения бухгалтерского учета это проявляется в совершенствовании автоматизированных учетных технологий, увеличении доли интеллектуальной составляющей в трудовых функциях. В области методологии бухгалтерского учета наблюдается постепенное слияние теории учетного процесса с функционированием цифровой экономики,

совершенствованием инструментария бухгалтерского учета, разработкой новых федеральных стандартов [4].

Литература

1. Постановление Правительства РФ от 28.08.2017 № 1030 «О системе управления реализацией программы "Цифровая экономика Российской Федерации"» (вместе с «Правилами разработки, мониторинга и контроля выполнения планов мероприятий по реализации программы "Цифровая экономика Российской Федерации"»).
2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 05.12.2022) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2023).
3. Приказ Минфина России от 16.04.2021 № 62н (ред. от 23.12.2021) «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 "Документы и документооборот в бухгалтерском учете"» (Зарегистрировано в Минюсте России 07.06.2021 № 63814).
4. Преображенская В.В. Влияние цифровой экономики на развитие компетенций в области бухгалтерского учета // Финансовый журнал. – 2019. – № 5. – С. 50-63. – URL: <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2019-5-50-63>.
5. Трансформация профессии бухгалтера, аналитика, аудитора в условиях «цифровой экономики» // «Эпоха науки». – № 30, июнь 2022 г. – С. 112.

References

1. Decree of the Government of the Russian Federation of 28.08.2017 N 1030 «On the management system for the implementation of the program "Digital Economy of the Russian Federation"» (together with the «Rules for the development, monitoring and control of the implementation of action plans for the implementation of the program "Digital Economy of the Russian Federation"»).
2. Federal Law of 06.12.2011 N 402-FZ (ed. of 05.12.2022) "About accounting" (with amendments and additions, intro. effective from 01.01.2023).
3. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 16.04.2021 N 62n (ed. dated 23.12.2021) «On approval of the Federal Accounting Standard FSB 27/2021 "Documents and document flow in Accounting"» (Registered with the Ministry of Justice of the Russian Federation 07.06.2021 No 63814).
4. Priobrazhenskaya V.V. The influence of the digital economy on the development of competencies in the field of accounting // Financial Journal. – 2019. – No 5. Pp. 50-63. – URL: <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2019-5-50-63>.
5. Transformation of the profession of accountant, analyst, auditor in the conditions of the "digital economy" // Epoch of Science. – No. 30. – June 2. – Pp. 112.

Бухгалтерский учет 5.2.3 УДК 657.6

СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович,
д.э.н., профессор,
Санкт-Петербургский государственный университет,
sokolov@unicon.ru; vyacheslav.sokolov@tedo.ru

КАРЕЛЬСКАЯ Светлана Николаевна,
к.э.н., доцент,
Санкт-Петербургский государственный университет,
s.karelskaya@spbu.ru

Общество для распространения коммерческих знаний

Аннотация. В статье описывается Общество распространения коммерческих знаний (Санкт-Петербург, Россия) – первое в истории России профессиональное общество бухгалтеров, существовавшее с 1889 по 1919 год. Оно было создано по образцу европейских организаций, в его цели входили помощь в распространении теоретических и практических торговых знаний среди специалистов торговли; объединение коммерческих специалистов и поощрение их на выбранном пути путем нахождения им временных или постоянных должностей. Одной из наиболее примечательных инициатив Общества стала попытка создать в России Институт дипломированных бухгалтеров. К сожалению, она не нашла поддержки правительства. Однако цель была достигнута, поскольку подобные проекты начали разрабатывать и другие общественные организации бухгалтеров, которые к тому времени появились в России в значительном количестве.

Ключевые слова: история, институт присяжных бухгалтеров, профессиональные общества бухгалтеров, Россия.

SOKOLOV Viatcheslav Yaroslavovich,
 Doctor of Economics, Professor,
 Saint Petersburg State University,
 sokolov@unecon.ru; vyacheslav.sokolov@tedo.ru

KARELSKAIA Svetlana Nikolaevna,
 PhD in Economics
 Saint Petersburg State University,
 s.karelskaya@spbu.ru

The Society for the Dissemination of Commercial Knowledge

Abstract. The article describes the Society for the Dissemination of Commercial Knowledge (St. Petersburg, Russia) - the first professional society of accountants in the history of Russia, which existed from 1889 to 1919. It was created on the model of European organizations, its goals included help in the diffusion of theoretical and practical trade knowledge among commercial specialists; bringing together of commercial specialists and their encouragement in chosen paths by means of finding them temporary or permanent positions. One of the most remarkable initiatives of the Society was the attempt to create an Institute of Chartered Accountants in Russia. Unfortunately, she did not find government support. It was rejected as well. However, the goal was reached as other social organizations of accountants, which, by the time, had appeared in Russia in significant numbers started to elaborate similar projects.

Keywords: History, Russia, Professional Accountants' Organisations, Institute of Chartered Accountants.

История создания общества

XIX век стал началом рождения современных профессиональных институтов бухгалтеров и аудиторов. Инициатива создания подобного общества в России принадлежала Эдуарду Григорьевичу Вальденбергу (1837-1895) – преподавателю коммерческих наук и первому русско-му переводчику «Трактата о счетах и записях» Луки Пачоли (1445–1517 – итальянский математик). Для ее воплощения Вальденберг разработал проект устава, который опубликовал в августе 1887 г. и пригласил для окончательной его доработки Василия Фридриховича Гаука (?-?) – исполняющего должность старшего помощника бухгалтера кабинета Его Императорского Величества и руководителя курсами коммерческих знаний, основанными в 1874 г., Ивана Дмитриевича Гопфенгаузена (1832-1910) – чиновника особых поручений V класса при министерстве земледелия и государственного имущества, и.д. начальника счетного отделения горного департамента, преподавателя счетоводства в горном и Санкт-Петербургском технологическом институтах, Павла Ивановича Рейнбота (1839-1916) – старшего преподавателя бухгалтерии в коммерческом училище и Василия Дмитриевича Белова (1829(30)-1910) – уполномоченного совещательной конторы железнозаводчиков [1, 2, 3].

Торжественное открытие деятельности общества состоялось 15 ноября 1889 г. Его задачи Устав определял содействие распространению среди коммерческих деятелей теоретических и практических познаний по торговлеведению; и сближение коммерческих деятелей между собою, в том числе путем поиска им мест временного или постоянного трудоустройства [4].

Организационная структура общества

Исполнительным органом общества являлся совет, который избирался на ежегодном собрании участников. Первый совет общества был сформирован в 1889 г., в него вошли 26 человек, в том числе все разработчики проекта устава общества. Возглавляли совет общества председатель и его заместитель. В первый год руководил обществом его создатель Э.Г. Вальденберг, который посвятил этому много труда и энергии, но затем он вышел из правления [5]. В 1890 г. председателем был назначен А.С. Семенов, которого в 1892 г. сменил В.Д. Белов, затем И.Д. Гопфенгаузен [2]. В 1896 г. (28 февраля) на общем собрании членов общества председателем совета единогласно был избран купец первой гильдии Григорий Григорьевич Елисеев (1858-1942), возглавлявший общество до последних дней его существования, вступивший в члены общества в 1895 г. [6, 7].

Членами общества для распространения коммерческих знаний могли становиться только мужчины. Вопрос о недопущении женщин в члены общества обсуждался на общем собрании в 1890 г. Среди тех, кто противился принятию женщин в общество был его создатель Э.Г. Вальдеберг, который выпустил отдельную брошюру «По поводу недопущения женщин в члены Общества для распространения коммерческих знаний», в которой пояснил свою позицию. Один из основных его аргументов состоял в том, что, по его мнению, «допущение женщин равноправными членами, если бы оно состоялось, повлияло на расположение к нам интеллигентной части нашего купечества, которое в учреждении нашем видит первый проблеск той эры, когда русский купец станет на высоте своего призвания и которая с живейшим участием следит за развитием нашей деятельности» [8]. Члены общества

разделялись на почетных, действительных, соревнователей и корреспондентов. Почетные члены выбирались общим собранием из числа лиц, имеющих особые заслуги в развитии коммерции и коммерческого образования. В разные годы почетными членами выбирались Сергей Юльевич Витте (1849-1915), Василий Иванович Тимирязев (1849-1919), первый министр Торговли и промышленности, Карл П. Кейль (1843-1908) – директор коммерческой школы в Праге и др. [6. Действительными членами могли становиться лица, получившие коммерческое образование или имеющие опыт практической работы не менее трех лет. Одним из них состоял Василий Николаевич Муравьев (1866-1949) в будущем св. Серафим Вырицкий. В общество святой Серафим вступил 1895 г., поступив на Высшие Коммерческие курсы, организованные при Обществе, которые он закончил в 1897 г. Полученные им знания помогли ему до построения в 1920 г. стать одним из пяти крупнейших мехоторговцев столицы. Членами-соревнователями могли быть все сочувствующие целям Общества и проживающие в Санкт-Петербурге и Москве, членами-корреспондентами – лица, проживающие в отдалении от местоположения Общества и находящиеся в переписке с Советом. Среди них: Лев Иванович Гомберг (1866-1935) – российский ученый, эмигрировавший на лечение в Швейцарию, Эжен Леоте (1845-1909) – профессор счетоводства в Париже, Константин Францевич Сенковский (?-?) из Варшавы, Карл Шнауц (?-?) – профессор, преподаватель коммерческих наук из Боснии. Членами-корреспондентами общества из российских городов являлись корреспонденты из Астрахани, Иваново-Вознесенска, Иркутска, Двинска, Казани, Киева, Курска, Москвы, Одессы, Перми, Нижнего Новгоро-



Э.Г. Вальденберг



И.Д. Гопфенгаузен



Г.Г. Елисеев



П.И. Рейбот

да, Саратова, Харькова, Ярославля и др. [2]. Высочайшим покровителем Общества стал вл. Кн. Сергей Александрович, в окружение которого входил Белов [9].

Члены общества уплачивали взносы. Их величина была значительной: единовременный взнос при вступлении в общество 3 рубля, ежегодные платежи для действительных членов – 12 рублей, для членов-соревнователей – 20. Чтобы получить звание пожизненно-го члена Общества, необходимо было внести единовременно 120 рублей (действительные члены) или 200 рублей (члены-соревнователи). Однако средств все равно не хватало. С января 1876 г. официальным печатным органом Общества становится первый русский бухгалтерский журнал «Счетоводство», о чем было заключено соглашение между Советом общества и редакцией издания, по которому в распоряжение общества предоставлялись 2-3 страницы каждого номера [6]. По этому же соглашению членам общества была понижена подписная стоимость журнала, а общество в свою очередь обязалось уплачивать редакции по 2 рубля с каждого члена. Это была значительная сумма. В отчете о доходах и расходах за 1895-1896 гг. отмечено, что журналу выплачено 396 руб., что составляло 15% всех расходов общества за год [6].

Поставленные при создании общества цели достигались следующими средствами: 1) организацией курсов по предметам, необходимым торгово-промышленным деятелям, 2) чтением лекций по отдельным вопросам, специальным отделам наук, а также систематических курсов по финансовому праву, политической экономии, торговому праву и т.д.), 3) проведением докладов, сообщений и дискуссий [2].

Деятельность учебного отдела по организации курсов

Повседневной целью была подготовка кадров. По словам создателя общества – Э.Г. Вальденберга, в день торжественного открытия (15 ноября 1889 г.) первое, что было сделано «после обычного молебна и вступительной речи» – открыты курсы по предметам, необходимым коммерческому и торгово-промышленному деятелю: трех иностранных языков, бухгалтерии, коммерческих вычислений, стенографии и каллиграфии [1]. Первым руководителем курсов стал Э.Г. Вальденберг, в 1892 г. его сменил В.Д. Белов, с 1895 г. эту должность занимал И.Д. Гопфенгаузен [2]. Члены общества могли посещать систематические курсы бесплатно, что для многих делало весьма привлекательным вступление в общество [10]. Интересно за-

метить, что среди слушателей курсов были не только мужчины, но и женщины, которых в 1898-1899 гг. насчитывалось 19 [2]. За первые десять лет существования общества курсы прослушали 1027 человека.

В 1899 г. по инициативе Евстафия Евстафьевича Сиверса (1852-1917) члена общества и преподавателя бухгалтерии в учебных заведениях, состоящих в ведении министерства финансов, открылось еще одно направление. В обществе стали готовить к экзаменам на звание преподавателей бухгалтерии в коммерческих учебных заведениях Министерства Финансов [2]. В 1903 г. это направление было преобразовано в коммерческие курсы, имеющие целью дать образование не ниже коммерческих училищ [6].

Деятельность общества не ограничивалась просвещением только своих членов, много внимания уделялось проведению публичных лекций по финансово-политическим наукам, которые могли посещать все желающие. В первые годы публичные лекции проводились в форме отдельных авторских курсов, читавшихся последовательно.

За период 1890-1892 гг. была прочитана 21 лекция. Их посетили более 485 человек. В 1893 г. чтение лекций было приостановлено. Причиной этого стала проводящаяся реорганизация общества и пересмотр подхода к организации публичных выступлений. Новый подход, состоящий в привлечении к чтению публичных лекций преподавателей учебных заведений Санкт-Петербурга, позволил обществу в 1897 г. получить одобрение на проведение лекций от Министерства Финансов, после чего они приобрели регулярный характер [2].

Библиотека

Для членов общества в 1889 г. была открыта библиотека. В первые годы она пополнялась путем пожертвований членов общества и лиц, сочувствующих его задачам, но не входящих в него. В 1897 г. совет общества обратился к некоторым учреждениям и авторам печатных трудов с просьбой пожертвовать в библиотеку печатные издания. Эта просьба нашла отклик у адресатов, и в том же году библиотека существенно пополнила свои фонды. С 1899 г. общество перешло на платное комплектование библиотеки и в бюджет (смету) стали закладывать суммы на содержание библиотеки и приобретение книг, в смете на 1899-1900 г. на эти цели было выделено 150 руб., что составляло 1,1% от всей суммы запланированных расходов на год [2]. К этому времени в библиотеке уже насчитывалось 365 изданий [2]. В 1897 г. в библиотеке был организован

читальный зал. Книгами пользовались члены общества, в основном слушатели коммерческих и счетоводных курсов [2, 6].

Комиссия посредничества

Еще одним важным направлением деятельности общества была помощь в трудоустройстве ее членов. Для выполнения этой задачи в первые годы существования общества был создан справочный отдел, в котором собиралась информация по вакансиям в области учета и резюме желающих трудоустроиться. Первым заведующим этим отделом был Э.Ф. Гольцгаузен, которого в 1892 г. сменил П.А. Горст. После реорганизации общества в 1896 г. справочный отдел был преобразован в Комитет посредничества. Процесс создания этого структурного подразделения начался в 1895 г. после доклада И.Д. Гопфенгаузена об обществах в Германии для обеспечения частных служащих [2]. Комитет посредничества «не принимал на себя обязательство рекомендовать лиц на открывающиеся вакансии», он служил «только беспристрастным посредником между торгово-промышленными деятелями и лицами, нуждающимися в их услугах» [2]. Все отношения со сторонами комитет осуществлял в письменной форме, для чего были разработаны специальные формы заявлений и формуляров. Все услуги комитет осуществлял без взимания платы. Любое лицо могло обратиться в этот отдел, но члены общества пользовались преимуществом [2].

Комитет фонда для вспоможения нуждающимся бухгалтерам и их вдовам и сиротам

Последним по времени в структуре общества распространения коммерческих знаний появился комитет фонда для вспоможения нуждающимся бухгалтерам и их вдовам и сиротам. На торжественном заседании общества, посвященном 400-летию Трактата о счетах и записях в декабре 1894 г. в докладе «Общественное положение бухгалтеров в России» И.Д. Гопфенгаузен предложил в память Луки Пачоли учредить фонд вспоможения бухгалтерам и их вдовам и сиротам [11]. Устав фонда был утвержден министерством финансов 15 апреля 1896 г. Помимо предоставления единовременных и постоянных пособий и ссуд «бухгалтерам, нуждающимся в них вследствие лишения занятий, болезни, увечья или старости, равно и их вдовам и сиротам и лицам, находящимся на их попечении» [2], фонд занимался трудоустройством бухгалтеров, помогал в воспитании их детей и улучшении материального положения семей. Необходимые средства для указанных целей фонд собирал путем подписки и проведения благотворительных художественно-музыкальных вечеров (первый состоялся в апреле 1898 г.).

Деятельность отдела бесед и сообщений

Важнейшее место в деятельности общества принадлежало отделу бесед и сообщений. Его цель состояла в создании возможности «широкого обмена мыслей между членами по различным вопросам, касающимся коммерческого дела, как с практической, так и с теоретической точки зрения» [2].



Е.Е. Сиверс



Ю.П. Яновский

Деятельность отдела бесед и сообщений состояла в организации встреч или заседаний, которые могли проходить либо в форме докладов, либо в форме бесед. Число заседаний и содержание вопросов, обсуждаемых на них, полностью зависели от предпочтений членов общества. В помещении общества был установлен «ящик для заявлений», в который члены общества опускали листки с написанными вопросами и темами для бесед. Кроме того, члены общества могли посылать на имя заведующего отделом бесед и сообщений заявления об интересующих их вопросах для обсуждения. В разные годы отдел возглавляли В.Д. Белов, А.М. Вольф, В.Л. Петкевич, И.М. Лысковский и А.О. Эйзенберг [2].

На заседаниях отдела бесед и сообщений обсуждались вопросы четырех основных направлений, которые по количеству встреч распределились следующим образом (рис. 1).

Михаил Васильевич Кечеджи-Шаповалов (кандидат коммерции Рижского Политехнического Института, редактор книгоиздательства «Улей», преподаватель Высших коммерческих и счетоводных курсов общества) в период с 1909 г. по 1913 г. ежегодно докладывал о результатах изучения постановки **коммерческого образования** в Германии, Австрии и Бельгии [6]. Он выступал за реформирование российского образования, главным недостатком которого называл «отсутствие общей руководящей идеи» [13]. М.В. Кечеджи-Шаповалов настаивал на том, что главной задачей высшего коммерческого образования является не подготовка специалистов обученных зарабатывать себе на «насущенный кусок хлеба», а личностей с ясным закономерным идейным мышлением, с устойчивым самосознанием, готовых к решению сложных и критических проблем общества. «Высшая коммерческая школа призвана выпускать... офицеров торгово-промышленной армии» [14].

На большей части заседаний посвященных деятельности обществ, обсуждались вопросы работы самого Общества для распространения коммерческих знаний и деятельность аналогичных общественных объединений. Обсуждали необходимость и возможность создания при обществе торгово-промышленного музея, организацию фонда счетоводов, преобразование курсов при обществе в академию.

Среди проблем **коммерческих знаний** наибольшее внимание было привлечено к корпоративному управлению наибольший интерес вызвала деятельность акционерных обществ. Так, например, в 1890 г. развер-

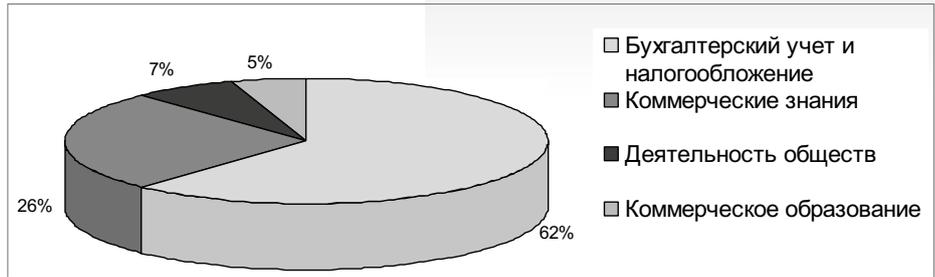


Рис. 1. Соотношение количества заседаний отдела бесед и сообщений по основным группам тем [Составлено по: Рис. 2 составлен по: 2, 6, 12]*.

* К сожалению, в сохранившихся отчетах отсутствуют данные о деятельности общества в следующих периодах: 1899-1900, 1901-1902, 1906-1907. обращения: 22.09.2021). – Текст : электронный.

нулась дискуссия о том, следует ли частным торговым фирмам раскрывать имена своих учредителей [2]. Через год говорили о том, должно ли правление акционерного общества представлять протоколы своих собраний бухгалтеру и на ком лежит ответственность неограничения необходимой информации в финансовой отчетности, в случае недоведения до бухгалтерии информации о принятых решениях акционеров [2]. Спустя 13 лет на заседании отдела вновь обратились к акционерному вопросу. В этот раз рассуждали о том, кто может принимать участие в управлении акционерным обществом в случае проведения процедуры банкротства и назначении конкурсного управляющего. Мнения разделились, одни полагали, что это остается в компетенции акционеров общества, другие настаивали на том, что это уже является делом кредиторов [6].

Вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. В 1899 г. в России был введен промысловый налог, который существенно повлиял на регулирование учета. Внимание членов общества привлекала та часть нормативного акта, посвященного промысловому налогу, которая регламентировала формирование и представление финансовой отчетности. В 1899 г. в дополнение к положению о налоге была утверждена инструкция «О порядке составления и публикации отчетности». В этой инструкции для предприятий был установлен отчетный период, совпадающий с календарным годом, состав и порядок оценки статей актива и пассива баланса, правила представления отчетности в фискальный орган (казенную палату и ее местные отделения в губерниях) и опубликования ее в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли» в установленные сроки ежегодную бухгалтерскую отчетность. Один из наиболее интересных докладов этого направления состоялся 15 декабря 1903 г. Выступил И.В. Жербин с сообщением «О проекте отчета в акционерных предприятиях, опубликованного в журнале счетоводство № 19-20 за 1902 г.». Докладчик настаивал на том, что установить единую форму отчетности для всех предприятий невозможно. В дальнейших прениях большинство участников встречи выступили за необходимость разработки общих форм отчетности по отраслям промышленности и торговли [12, 6]. По вопросу о бухгалтерском законодатель-

стве мнения разделились. Э.Г. Вальденберг настаивал на том, что невозможно создать универсальные правила бухгалтерского учета и в законодательстве необходимо ограничиться описанием лишь минимальных требований [10]. Другие были убеждены в том, что унификация коммерческого счетоводства возможна. На этом активно настаивал А.А. Суходольский [10]. Интересное продолжение эта тема получила в 1915 г. в докладе Ю.Ю. Янсона, посвященного тому, кто имеет право называться бухгалтером [6].

В рамках встреч, посвященных **теории бухгалтерского учета** в 1890 г. состоялось заседание, на котором рассматривался вопрос «Что называется системой вообще, а в бухгалтерии в частности, и можно ли назвать тройное счетоводство системой?» [2]. Тройная система счетоводства или тройная русская, созданная Ф.В. Езерским (1835-1915) вызвала среди российских бухгалтеров дискуссии, продолжавшиеся много лет. Не могли эту тему обойти вниманием и в обществе распространения коммерческих знаний. Общее мнение об этой системе высказал В.Д. Белов, назвав ее «вредным заблуждением».

Важным событием для общества стал доклад Евстафия Евстафьевича Сиверса (1852-1917) на тему «Опыт научного исследования о счетоводстве», состоявшийся 6 февраля 1892 г. Этот доклад вызвал интерес членов общества, и его продолжали обсуждать несколько встреч [2]. В том же году он был опубликован отдельной брошюрой под названием «Счетоведение и счетоводство. Опыт научного исследования...». Докладчик в своем выступлении выдвинул интересное положение о разделении бухгалтерского учета на счетоводство – практику или технику учета – и счетоведение – науку об учете или теорию учета [15]. Такой подход был общепризнанным в русской учетной литературе вплоть до 1929 г. и возвращен в научный оборот в конце XX в. Я.В. Соколовым (1938-2010) [16]. Кроме этого, Е.Е. Сиверс уточнил значение разных систем счетоводства. По его мнению, следовало различать три смысла слова «система», в его бухгалтерском значении: 1) организация и правила ведения счетов, основанные на принципе двойной записи (счетоводство), – наука о ведении счетов; 2) порядок ведения главной и вспомогательной книги, построенный на общем принципе и приспособленный к конкретным

хозяйствам; 3) оформление – разграфление учетных книг [15]. Исходя из этого подхода, существует только одна система счетоводства. «Каждая из так называемых систем счетоводства – английская Джонеса, система Журнал-Главная, упрощенная русская Савельева, тройная г. Езерского и пр., и пр., и пр. – им же имя легион – и даже система двух отдельных основных книг, Журнала и Главной книги, преподанное нам Лукой Пачоли, не изменяя основного принципа счетоводства как науки, пользуется более или менее своеобразно для устройства главных или вспомогательных книг» [15]. Принимая это за основу, автор называл их системами во втором из выделенных значений этого слова, не признавая за ними научной составляющей. Причина такой их классификации объясняется тем, что все перечисленные системы, по мнению Е.Е. Сиверса, основаны на «том же общем им всем научном принципе двойной записи экономических оборотов, как ни стараются замаскировать это приверженцы отдельных систем» [15].

После этого совершенно закономерным стало представление в 1892 г. доклада В.Д. Белова «Что такое счетоводство?» [2]. Этот вопрос являлся центральным в работах этого ученого, опубликовавших в журнале счетоводство такие статьи, как «Бухгалтерия в ряду других наук» (1888-1891), «Значение теории в бухгалтерии» (1893), «Бухгалтерия, как наука» (1893), «Практическое значение счетоводства и современное его положение» (1895) и «Бухгалтерия и статистика» (1896). Автора интересовала философия теории. Он выявил связи бухгалтерии с другими дисциплинами, раскрыл общее и отличающее их. Например, логика и бухгалтерия, по мнению В.Д. Белова, состоит в том, что бухгалтерия является наукой исключительно дедуктивной, сущность бухгалтерской работы ученый видел в классификации счетов [16].

Еще одним продолжением рассмотрения вопросов, затронутых Е.Е. Сиверсом, стало выступление 1903 г. Ю.П. Яновского (1864-1912), долгие годы проработавшего главным бухгалтером Санкт-Петербургской городской управы, в котором автор критически проанализировал существующие подходы к классификации бухгалтерских счетов [6].

Следует упомянуть встречу, посвященную теории бухгалтерского учета, которая состоялась 6 апреля 1896 г. Там обсуждали два актуальных вплоть до настоящего времени вопроса: 1) спорные вопросы относительно введения в баланс предприятия ценностей ему не принадлежащих; 2) о разделе компаньонов в связи с определением стоимости фирмы [6]. Первый вопрос особенно заинтересовал членов общества. В отчете об этом собрании, опубликованном в журнале «Счетоводство», содержится подробное описание дискуссии, завершившейся решением, членов общества о том, что отдельные виды имущества, не принадлежащие предприятию, но важные для его деятельности, следует в бухгалтерском учете отражать особым образом. Это, главным образом, относилось

к товарам, процентным бумагам и векселям, полученным на комиссию, и купленным по поручению, вкладам на хранения, разного рода обеспечениям и депозитам [17].

Важное место в работе общества для распространения коммерческих знаний занимало обсуждение истории бухгалтерского учета. В 1890 г. на заседании отдела бесед и сообщений выступил с докладом «Очерки из истории бухгалтерии» Э.Г. Вальденберг [2]. Этот доклад стал результатом его длительной работы, переписки с заграничными авторами и изучения источников [5]. В 1903 г. в обществе для распространения коммерческих знаний дважды выступил с докладами В.Х. Джапунов. Первый доклад «Очерк истории развития счетоводства», по названию практически повторяющий первое выступление Э.Г. Вальденберга, второй назывался «Литература счетоведения с 1494 г. (Tractatus de computis et scripturis)» [6].

Кроме обсуждения актуальных вопросов в отделе бесед и сообщений, организации лекций и курсов члены общества для распространения коммерческих знаний регулярно выполняли работу по запросам официальных органов и государственных учреждений.

Деятельность общества для распространения коммерческих знаний по запросам правительственных, городских и общественных учреждений

В 1893 г. Общество потребителей Васильевской и Коломенской частей Санкт-Петербурга обратилось в Общество для распространения коммерческих знаний с просьбой организовать постановку бухгалтерского учета. По итогам этой работы был разработан проект и рабочие документы (учетные регистры и первичные документы): расчетная книжка, ведомость лавки, кассовая книга, книга записей паевых взносов, журнал, расчетная книга пайщиков, расчетная книга поставщиков, книга торговых расходов и книга заборов и сделанных взносов [2].

В 1895 г. по приглашению директора департамента торговли и мануфактуры Владимира Ивановича Ковалевского (1848-1934) Общество приняло участие в разработке форм отчетов по семейно-паевым предприятиям, результаты деятельности которых облагаются дополнительным процентным сбором (налогом аналогичным современному налогу на прибыль). Специальная комиссия, избранная из членов общества, под председательством А.М. Вольфа в декабре 1896 г. представила заключение, в котором высказала следующие положения: 1) однообразная форма отчетов о суммах чистого дохода необходима налоговому органу; 2) форма отчета должна быть разработана по типам предприятий; 3) разработка форм должна быть организована правительством; 4) разработанная форма не сможет быть доказательством правильности исчисления налога; 5) формирование отчета о налоге должно осуществляться с использованием двойной системы бухгалтерского учета; 6) налоговая форма отчета не является документом, характеризующим финансовое положение

предприятия; 7) правила формирования отчетности должны быть установлены так, чтобы составитель отчета мог их уточнять исходя из специфики деятельности конкретного предприятия [2]. Начиная с 1896 г. члены общества для распространения коммерческих знаний по запросу Санкт-Петербургского столичного мирового съезда проводили судебную экспертизу учетных регистров и отчетности предприятий по делам о растрате [2].

Главной инициативой Общества, ради которой оно во многом и было создано, стала попытка создания **Института присяжных бухгалтеров России**. В него должны были войти лица, которые получили от специально создаваемых окружных советов удостоверения об успешно выдержанных испытаниях по профессии. К испытаниям не допускались лица, которые чем-либо себя скомпрометировали. Составленный Гопфенгаузеном устав института регламентировал взаимоотношения между бухгалтерами и работодателями. При возникновении разногласий стороны могли обращаться для их разрешения в окружной совет. Так, если бухгалтер получал незаконное распоряжение, то он должен был письменно обратиться на это внимание руководителя. При получении от него подтверждения первоначально распоряжения бухгалтер исполнял его, но за ним сохранялось право передать в запечатанном конверте заявление о замеченном нарушении в окружной совет. В суде все дела о профессиональных преступлениях бухгалтеров предполагалось рассматривать с участием представителей института.

В институте предусматривались три степени членов института в зависимости от возраста и стажа работы. Членами третьей степени могли становиться лица, достигшие 18 лет. При достижении возраста 21 года и нахождении в третьей степени не менее трех лет можно было получить вторую степень. Первую степень могли получить бухгалтеры, начиная с возраста 26 лет и проработавшие во второй степени пять лет. Первая степень была необходима для получения права занимать должности главных бухгалтеров и их заместителей на предприятиях, отчеты и балансы которых представлялись в Министерство финансов, а также главных бухгалтеров их филиалов и отделений. Главный бухгалтер должен был быть независим от администрации и в акционерных предприятиях, а в банках он назначался общим собранием или наблюдательным советом. Остальные счетные должности предполагалось занимать только по представлению главного бухгалтера. Все бухгалтеры объединялись в округа, во главе которых предполагался окружной совет, состоящий из восьми членов первой степени, избираемых сроком на три года бухгалтерами первой и второй степени на три года. Окружной совет отвечал за прием и перевод бухгалтеров из одной степени в другую, проведение испытаний, приведение бухгалтеров к присяге, наблюдение за исполнением бухгалтерами округа своих



В.И. Ковалевский

профессиональных обязанностей, заботился о больных и престарелых членах института и их семьях. Окружные советы подчинялись Главному совету, состоящему при Министерстве финансов. Главный совет состоял, помимо избираемых восьми членов, из представителей, назначаемых министерствами финансов, земледелия и государственных имуществ, внутренних дел и юстиции, от Санкт-Петербургского биржевого комитета. Главный совет составлял программы профессиональных испытаний и устанавливал их сроки, рассматривал жалобы на решения окружных советов, утверждал ежегодные сметы доходов и расходов.

Прекращение деятельности общества для распространения коммерческих знаний

Общество для распространения коммерческих знаний стало для России первым профессиональным обществом бухгалтеров. Оно существовало долгие годы параллельно с появившимися позже аналогичными по назначению обществами. Согласно архивным документам история его закончилась в 1919 г. Однако сложности начались значительно раньше. К сожалению, подлинные события последних дней существования общества скрыты временем. Последний отчет о деятельности общества освещал период 1914-1915 г. На 25 ноября 1915 г. общество насчитывало 111 членов, включая 16 членов-корреспондентов. Количество членов за год сократилось на 12, причиной этому послужила война, и многие бывшие были призваны на действительную военную службу [6]. Война оказала влияние и на текущую работу общества. Его члены не могли больше уделять много времени встречам в обществе, поскольку вынуждены были отдавать работам, «близко связанным с войной и в той или иной степени содействующим достижению военных задач страны» [6].

Вероятно, как сообщество ученых общество окончательно прекратило свое существование, как многое в России, в 1917 г., последние два года оно функционировало как образовательная организация – работала курсы. Октябрьская революция 1917 г. и последовавший перенос столицы в Москву отдало Санкт-Петербургских ученых от многих событий. Одним из продолжателей стал Ленинградский клуб бухгалтеров, созданный в 1946 г. и просуществовавший до 1991 г. Первым его председателем был Павел Венедиктович Мезенцев (1896-1981) – заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ленинградского института советской торговли имени Ф. Энгельса, которому основал А.М. Вольф –

редактор и издатель журнала «Счетоводство» и активный участник общества для распространения коммерческих знаний.

Заключение

Общество для распространения коммерческих знаний сыграло огромную роль в формировании направлений исследований в бухгалтерском учете в России. Опубликованные членами общества по итогам проведенных исследований и результатам их обсуждения научные книги и статьи долгие годы служили источниками идей для специалистов всей страны. Деятельность общества заложила традиции работы аналогичных профессиональных объединений созданных позже. Некоторые бывшие члены общества для распространения коммерческих знаний стали их основателями. Среди них, прежде всего, следует назвать созданное Е.Е. Сиверсом в 1908 г. Русское счетоводное общество взаимной помощи. Деятельность этих обществ создала в России условия для появления научного и профессионального сообщества бухгалтеров. Идея создания профессионального института присяжных бухгалтеров была реализована потомками. Сегодня ее воплощает СРО аудиторов «Содружество».

Литература

1. *Вальденберг Э.Г.* На память членам общества для распространения коммерческих знаний (бывшим и настоящим). – СПб.: Типография Дома Призрения Малолетних Бедных. – 1893.
2. Очерк деятельности общества для распространения коммерческих знаний с 1889 по 1899 год. СПб: Типография журнала «Строитель». – 1899.
3. Список основателей и лиц, приглашенных к участию в составлении Общества для распространения коммерческих знаний. – СПб. – 1887.
4. *Львова Д.А.* Профессиональные объединения бухгалтеров: история создания и деятельности. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: ИА «ИПБР-БИНФА». – 2005. .
5. Некролог: Вальденберг Э.Г. // Счетоводство. – 1895. – № 2. – С. 26-27.
6. Отчет о деятельности Общества для распространения коммерческих знаний с 1895-1895, 1900-1901, 1902-1906, 1907-1915 гг. – СПб., 1896-1915.
7. О деятельности общества для распространения коммерческих знаний // Счетоводство. – 1895. – № 21. – С. 303-304.
8. *Вальденберг Э.Г.* По поводу недопущения женщин в члены Общества для распространения коммерческих знаний. – СПб.: Коммерческая Скоропечатня преимн. Евгений Тиле. – 1890.
9. *Соколов В.Я.* Друг страждущего человечества Неизвестная биография Василия Дмитриевича Белова. // Финансы и бизнес. – 2013. –№ 2. – С. 215.
10. *Львова Д.А.* Реформирование законодательства о бухгалтерском учете в России на рубеже XIX-XX вв. // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 21. – С. 56-61.

11. *Гонфенгаузен И.Д.* Общественное положение бухгалтеров в России // Счетоводство. – 1895. – № 3. – С. 42-45.

12. Центральный государственный исторический архив Санкт-Петербурга (ЦГИА СПб), ф. 538 Общество для распространения коммерческих знаний, оп. 2, Д. 8. «Журналы заседаний общества для распространения коммерческих знаний» (на самом деле это журналы с 22.09.1903 г. по 26.04.1904 г.).

13. *Кечеджи-Шаповалов М.В.* Система построения высшего коммерческого образования в Германии. Извлечение из доклада, прочитанного в Санкт-Петербургском обществе для распространения коммерческих знаний 25 марта 1910 г. – СПб. : тип. М.А. Александрова, 1910.

14. *Кечеджи-Шаповалов М.В.* Идеалы высшего коммерческого образования. Речь, произнесенная 12 октября 1913 г. на торжественном праздновании десятилетия Высших коммерческих курсов Общества для распространения коммерческих знаний в Санкт-Петербурге. СПб. : типография товарищества «Грамотность». – 1914.

15. *Сиверс Е.Е.* Счетоведение и счетоводство. Опыт научного исследования // Доклад Е.Е. Сиверса, читанный 6 февраля 1892 г. в обществе для распространения коммерческих знаний. – СПб. Главный склад в книжном магазине. Н.Г. Мартынов. – 1892.

16. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: ЮНИТИ. –1996.
17. Беседы // Счетоводство. –1896. – № 8.

References

1. *Waldenberg E.G.* Remembrance to members of the Society for the Popularisation of Commercial Knowledge (former and current). St Petersburg : Printing House of Almshouse for Poor Children. – 1893.
2. An outline of the activities of the Society for the Dissemination of Commercial Knowledge from 1889 to 1899. SPb: Printing House of the magazine "Stroitel". – 1899.
3. List of founders and persons invited to participate in the formation of the Society for the Dissemination of Commercial Knowledge. – St Petersburg. – 1887.
4. *Lvova D.A.* Professional associations of accountants: history of creation and activities. – M.: Institute of Professional Accountants of Russia: IA "IPBR-BINFA". – 2005. .
5. A.V. Obituary of Waldenberg E.G. // Accounting. – 1895. – No. 2. – Pp. 26-27.
6. Report on the activities of the Society for the Dissemination of Commercial Knowledge from 1895-1895, 1900-1901, 1902-1906, 1907-1915. – St Petersburg. – 1896-1915.
7. On the activities of the society for the dissemination of commercial knowledge // Accounting. – 1895. – No. 21. – Pp. 303-304.
8. *Waldenberg E.G.* On the non-admission of women to membership in the Society for the Dissemination of Commercial Knowledge. – St Petersburg : Commercial Fast Printing House, successor to Evgeny Tile. – 1890.
9. *Sokolov V.Ya.* Friend of Suffering Humanity The Unknown Biography of Vasily Dmitriyev-

ich Belov. // Finance and Business. – 2013. – No. 2. – Pp. 215.

10. Lvova D.A. Reforming the accounting legislation in Russia at the turn of the 19th-20th centuries // Accounting. – 2006. – No. 21. – Pp. 56-61.

11. Hopfengauzen I.D. Social status of accountants in Russia // Accounting. – 1895. – No. 3. – Pp. 42-45.

12. Central State Historical Archives of St. Petersburg (TSGIA SPb), f. 538 Society for the Dissemination of Commercial Knowledge, op. 2, D. 8. "Minutes of meetings of the Society for the Dissemination of Commercial Knowl-

edge" (in fact, these are journals from September 22, 1903 to April 26, 1904).

13. Kechedzhi-Shapovalov M.V. The system of building higher commercial education in Germany. Extract from a report delivered at the St. Petersburg Society for the Dissemination of Commercial Knowledge on March 25, 1910 – St. Petersburg : M.A. Alexandrov Printing House. – 1910.

14. Kechedzhi-Shapovalov M.V. Ideals of Higher Commercial Education. Speech delivered on October 12, 1913, at the ceremonial celebration of the tenth anniversary of the Higher Commercial Courses of the Society for the

Dissemination of Commercial Knowledge in St. Petersburg. – St. Petersburg : Literacy Partnership Printing House. – 1914.

15. Sievers E.E. Accountancy and Bookkeeping. Scientific Research Experience // Report by E.E. Sievers, delivered on February 6, 1892, at the Society for the Dissemination of Commercial Knowledge. – St. Petersburg. Main warehouse in the bookstore. N.G. Martynov. – 1892.

16. Sokolov Ya.V. Accounting: from its origins to the present day. – M. : UNITY. – 1996.

17. Conversations // Accounting. – 1896. – No. 8.

Экономический анализ 5.2.3 УДК 657.3

ДУБРОВИН Илья Андреевич,
студент 1-ого курса аспирантуры
экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова,
IlyaDubrovin1010@mail.ru

Раскрытие экологических и социальных показателей в нефинансовых отчетностях банковского сектора РФ по стандартам ISAR

Аннотация. В статье приведен анализ практики раскрытия нефинансовой отчетности топ-5 компаний банковского сектора Российской Федерации. Согласно результатам, наблюдаются существенные расхождения в способах раскрытия информации: организации публикуют разные виды нефинансовых отчетностей и разные наборы социальных и экологических показателей. Исследование показало, что стандарты ISAR, разрабатываемые ООН, являются нерелевантными для использования банковской отраслью. Этот факт ставит проблемы дальнейших исследований в области разработки стандартизированных требований к банкам по публикации нефинансовых данных.

Ключевые слова: нефинансовая отчетность, Цели Устойчивого Развития, учет, экономика природопользования, социальные и экологические показатели, банковская отрасль.

DUBROVIN Ilya Andreevich,
a 1-year postgraduate student, Lomonosov Moscow State University,
Faculty of Economics, Moscow, Russia,
IlyaDubrovin1010@mail.ru

Disclosure of environmental and social indicators in the financial statements of the Russian banking sector based on ISAR

Abstract. The article provides an analysis of the practice of disclosing non-financial statements by top-5 banks in the Russian Federation. According to the results, there are significant discrepancies in the methods of disclosure: organizations publish different types of non-financial reports and different set of social and environmental indicators. The study showed that the ISAR standards developed by the UN are irrelevant for use by the bank sector. This fact poses problems for further research in the development of standardized requirements for banks to publish non-financial data.

Keywords: non-financial reporting, Sustainable Development goals, integrated reporting, history, accounting, environmental economics, social and ecological indicators, bank sector.

Введение

В современном мире особую актуальность приобретает повестка устойчивого развития. Все больше компаний с каждым годом стараются раскрывать наряду с финансовыми данными нефинансовые показатели в своих официальных отчетностях. По данным международной консалтинговой компании КПМГ 96% компаний, входящих в G250, отчитываются об устойчивом развитии или в вопросах ESG (Environmental, Social and Corporate Governance) [14]. В этот список входит 250 крупнейших компаний мира по объему выручки. Таким образом, можно констатировать, что ESG тематика имеет значительную распространенность.

При этом финансовый сектор в виду своей значимости для экономики Российской Федерации может выступать в качестве важного института развития устойчивой трансформации экономики. Так, на конец 2022 г. по данным Центрального Банка (ЦБ) совокупные активы только банковского сектора составляли 92% от Валового Внутреннего Продукта (ВВП) страны [10]. Тем более, выдаваемые финансовыми организациями кредиты, а также инвестиции могут быть использованы как инструмент для поощрения экологически-ориентированных проектов компаний. Данный факт непосредственно будет влиять на стоимость отдельных организаций и общехозяйственный трансформационный процесс.

Согласно реестру нефинансовых отчетностей Российского Союза Промышленников и Предпринимателей (РСПП) по финансовому сектору было опубликовано с 2009 г. 142 отчетов (см. рисунок 1). Как можно увидеть, на практике существует несколько видов нефинансовых отчетов: интегрированный, экологический, социальный отчеты, отчетность в области устойчивого развития.

Наиболее распространен в финансовом секторе социальный отчет с долей в 49% [7]. Далее следует отчетность в области устойчивого развития (39%) и интегрированная отчетность (12%). Превалирующую долю социальной повестки и отсутствие экологической отчетности можно объяснить спецификой деятельности финансовых организаций: отсутствие материально-производственной базы и продукции. Ключевой продукт кредитных организаций – кредитные договоры и в виде долговых контрактов в пользу банка. В то же время ресурсами для банков служат аналогичные контракты в пользу вкладчиков [1, с.65]

Важно отметить, что проблема с вариативностью названий этих видов отчетности заслуживает отдельного исследования, т.к. до сих пор нет четкого разграничения по целям и наполнению этих документов. Возникает закономерный вопрос о том, как соотносятся эти документы. Этот вопрос является предметом исследований современных ученых, в том числе и представителей отечественной школы бухгалтерского учета [3, с.27-31].

В качестве одной из интерпретаций предлагается разграничить финансовый отчет,

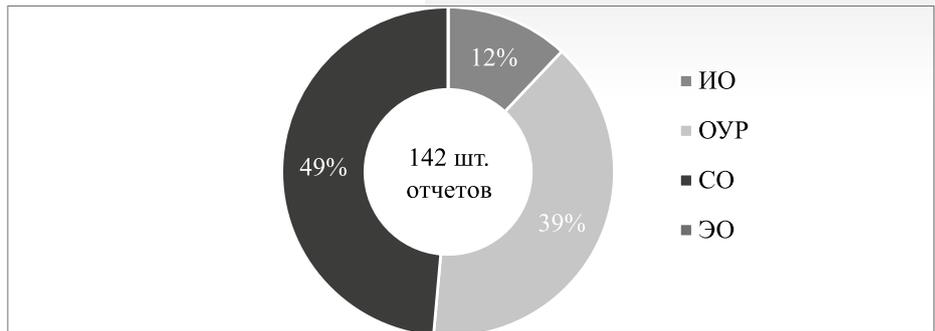


Рис. 1. Распределение нефинансовых отчетностей по типам в финансовом секторе на 15 октября 2023 г.*

Источник: данные РСПП

* ИО – интегрированная отчетность, ОУР – отчетность в области устойчивого развития, СО – социальная отчетность, ЭО – экологическая отчетность

Таблица 1.

Статус публикуемой нефинансовой отчетности топ-10 банковскими организациями

№ пп	Название банка	Статус нефинансовой отчетности
1	ПАО Сбербанк	ESG отчет 2022 г. Отчет о воздействии 2021 г
2	ПАО Банк ВТБ	Отчет об устойчивом развитии 2022 г. Отчет об устойчивом развитии 2021 г. Отчет об устойчивом развитии 2020 г.
3	АО Банк ГПБ	Отчет о воздействии 2021 г.
4	АО Альфа-Банк	Полноценная нефинансовая отчетность отсутствует На сайте Банка есть только набор политик об устойчивом развитии
5	АО Россельхозбанк	Нефинансовая отчетность отсутствует
6	ПАО Промсвязьбанк	Нефинансовая отчетность отсутствует
7	ПАО МКБ	Отчет в области устойчивого развития 2021 г. Отчет в области устойчивого развития 2020 г
8	ПАО Банк ФК Открытие	Нефинансовая отчетность отсутствует
9	ПАО Совкомбанк	Интегрированный отчет 2021 г. Отчет об устойчивом развитии 2020 г.
10	АО Райффайзенбанк	Нефинансовая отчетность отсутствует

Источник: составлено автором на основе официальных сайтов Сбербанка, ВТБ, Газпромбанк, Московский кредитный банк, Совкомбанк.

который включает в себя только данные, которые регламентируются Международными Стандартами Финансовой Отчетности (МСФО), и нефинансовый отчет, который включают в себя по-отдельности экологические и социальные данные (в том числе информацию о корпоративном управлении). Далее эти виды несвязанных показателей агрегируются в рамках отчетности об устойчивом развитии и интегрированной отчетности, которая призвана отразить взаимовлияние финансовых и нефинансовых данных друг на друга [1, с. 9-13].

Методология

В рамках данной статьи был произведен анализ раскрытия социальной и экологической информации топ-10 банков в их нефинансовых отчетностях. Под нефинансовой отчетностью в текущем исследовании понимается вся совокупность публикуемых банками на их официальных сайтах отчетов об устойчивом развитии, ESG-отчетов и прочих нефинансовых отчетов. Для анализа не учитывались экологические стратегии, нормативно-правовые акты или отдельные нефинансовые показатели.

На начало октября 2023 г. на официальном сайте «Эксперт РА» в разделе ежемесичного выпуска рейтингов банков по раз-

мерам активов были представлены данные на 01 февраля 2022 г. На топ-10 банков (без учета Некредитной Коммерческой Организации (НКО) НКЦ, которая не является в полной мере банковской организацией) приходилось на тот период примерно 91 трлн рублей активов [11]. Список этих кредитных: Публичное Акционерное Общество (ПАО) Сбербанк (42,1% активов рынка), ПАО Банк ВТБ (21,4%), Акционерное Общество (АО) Банк Газпромбанк (ГПБ) (9,6%), АО Альфа-Банк (6,6%), АО Россельхозбанк (4,5%), ПАО Промсвязьбанк (4,3%), ПАО Московский Кредитный Банк (МКБ) (4,0%), ПАО Банк Финансовая Корпорация Открытие (3,6%), ПАО Совкомбанк (2,1%), АО Райффайзенбанк (1,8%).

Наличие или отсутствие нефинансовых отчетов было проверено за период 2020-2022 гг. (см. табл. 1). Вследствие анализа было выявлено, что на начало октября 2023 г. из топ-10 банковских организаций только у пяти организаций (Сбербанк, ВТБ, ГПБ, МКБ, Совкомбанк) на их официальном сайте можно найти полноценную нефинансовую отчетность.

На основе открытых данных можно сделать следующие выводы. Во-первых, только ПАО Сбербанк и ПАО Банк ВТБ предоста-

Таблица 2.

Социальные показатели стандартов ISAR

Показатель	Методика расчета	Единицы измерения
Доля женщин на руководящих постах	Число женщин на руководящих позициях (чел.) / Общее число сотрудников на руководящих позициях (чел.)	%
Среднее кол-во часов, затраченных на обучение, на одного сотрудника	Общее кол-во часов, потраченное на обучение сотрудников (час) / Общее число сотрудников (чел.)	ч./чел
Средний расход на обучение на одного сотрудника	Общие расходы на обучение (\$) / Общее число сотрудников (чел.)	\$/чел
Зарплата и премии сотрудников	Общие расходы на зарплату, соц. взносы и премии	\$
Расходы на здоровье и безопасность сотрудников	Расходы на здоровье и безопасность сотрудников (\$) / Чистая добавленная стоимость (\$)	%
Уровень производственных происшествий и травм на одного человека	Количество производственных травм, аварий (шт.) / Общее число сотрудников (чел.)	шт./чел
Доля сотрудников с заключенным коллективным договором	Число сотрудников с коллективным договором (чел.) / Общее число сотрудников (чел.)	%

Источник: составлено автором на основе Guidance on Core Indicators for Sustainability and SDG Impact Reporting.

Таблица 3.

Статус раскрытия социальных показателей банками

Показатель	Сбербанк	ВТБ	ГПБ	МКБ	Совкомбанк
Доля женщин на руководящих постах	-	+	+	+	+
Среднее кол-во часов, затраченных на обучение, на одного сотрудника	+	+	+	+	+
Средний расход на обучение на одного сотрудника	-	-	-	-	-
Зарплата и премии сотрудников	-	+	-	-	-
Расходы на здоровье и безопасность сотрудников	-	-	-	-	+
Уровень производственных происшествий и травм на одного человека	-	+	+	+	+
Доля сотрудников с заключенным коллективным договором	-	-	-	-	-
Итого показателей раскрыто:	1	4	3	3	4

Источник: составлено автором на основе официальных нефинансовых отчетов компаний.

вшли наиболее актуальную нефинансовую отчетность за 2022 г. Во-вторых, часто встречается статус отсутствия официальных нефинансовых данных или на сайте представлен просто набор корпоративных политик в области устойчивого развития, а не полноценная отчетность (например, у Россельхозбанка). В-третьих, отсутствует единый формат нефинансовой отчетности в банковском секторе. Каждая банковская организация публикует нефинансовую отчетность, которая по-разному называется. Можно видеть как отчетность в области устойчивого развития, так и ESG-отчет, интегрированный отчет или отчетность о воздействии. В-четвертых, наиболее обширная и стабильная выборка наблюдается у ПАО ВТБ – с 2020 г. эта организация продолжает публиковать отчет об устойчивом развитии.

Для дальнейшего сравнительного анализа были использованы нефинансовые отчетности за 2021 г.

На текущий момент существуют различные международные организации, которые разрабатывают и выпускают стандарты и руководства в области устойчивого развития. Например, Международные стандарты по устойчивости (IFRS Sustainability Standards), разрабатываемые Советом по международным стандартам по устойчивости (International Sustainability Standards Board – ISSB), Стандарты Глобальной инициативы по отчетности (Global Reporting Initiative – GRI) и др. При этом такие стандарты достаточно часто представляют собой объемные документы. В этой связи интересен опыт Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности, которая была образована в 1983 г. под эгидой Организации Объединенных Наций (ООН) – Standing Intergovernmental Working Group of Expert on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR).

Стандарты ISAR представляют собой результат работы, в рамках которой был сформирован перечень данных, рекомендуемых для раскрытия – Руководство по ключевым индикаторам (Guidance on Core Indicators), которое представляет собой совокупный минимум информации для раскрытия. Именно это является практическим аргументом в пользу использования данного Руководства. Так, стандарты ISAR предлагают раскрыть 11 показателей в экологической сфере против 29 в стандартах GRI [12]. Более того, каждый показатель имеет четкую формулу расчета и источники формирования для его расчета, что повышает регламентированность стандартов ISAR.

В виду того, что ООН является основным источником продвижения повестки устойчивого развития (в 2015 году были объявлены 17 Целей Устойчивого Развития), в ходе последующей работы в рамках статьи был произведен анализ стандартов ISAR, которые были сформированы под ее эгидой. Эти стандарты являются набором минимально требуемых для раскрытия показателей. В рамках данной статьи интерес для исследования представляют требования по раскрытию именно социальных и экологических показателей.

Таким образом, в дальнейшем в статье было проанализировано раскрытие социальных и экологических показателей по стандартам ISAR пяти банков (Сбербанк, ВТБ, ГПБ, МКБ, Совкомбанк) за 2021 г.

Социальные показатели

На основе стандартов ISAR были выделены ключевые показатели социального блока, их методика расчета, а также единица измерения. (см. табл. 2). Согласно официальным источникам, необходимое для раскрытия количество коэффициентов равняется семи.

В ходе работы над текущей частью был проведен анализ нефинансовых отчетностей за 2021 г. (см. табл. 1) на предмет раскрытия показателей социального блока из стандартов ISAR (см. табл. 2). В качестве результата был получен свод раскрытых данных за 2021 г. (см. табл. 3) по социальным показателям.

Из полученной информации можно сделать вывод о том, что ПАО Сбербанк раскрывает наименьшее число показателей, требуемые по стандартам ISAR. Наилучшие результаты по раскрытию социальной информации наблюдаются у ВТБ и Совкомбанк (четыре показателя из семи). При этом по некоторым относительным показателям можно сделать вывод о лидерстве тех или иных организаций.

Можно отметить, что банки в целом предпочитают не раскрывать данные о финансовых средствах, затраченных на обучение, концентрируясь на показателях часов обучения или количестве сотрудников, прошедших обучение. Аналогичная практика наблюдается и по раскрытию информации в области безопасности: преобладают данные о количестве часов, затраченных на обучение по безопасности, а не о финансовых расходах.

Большинство из социальных показателей имеют относительную величину, поэтому

Таблица 4.

Экологические показатели стандартов ISAR

Показатель	Методика расчета	Ед. измерения
Доля переработанной и повторно использованной воды	Объем переработанной и повторно использованной воды (м³) / Объем общего забора воды + объем воды, получ. от третьих лиц (м³)	м³ (%)
Эффективность использования воды	Объем общего забора воды + объем воды, полученной от третьих лиц (м³) / "Ч" истая добавленная стоимость (\$)	м³/\$
Объем воды, забранной из особых источников	Объем воды, забранной из особых источ. с нехваткой данного ресурса (м³) / Объем общего забора воды (м³)	м³ (%)
Уменьшение образования отходов	Объем образованных отходов (т) / Чистая добавленная стоимость (\$)	т/\$
Объем повторно использованных, переработанных отходов	Объем повторно использованных, переработанных отходов (т) / Чистая добавленная стоимость (\$)	т/\$
Опасные отходы	Объем опасных отходов (т) / Общий объем отходов(т)	%
Прямые выбросы парниковых газов	Прямые выбросы парниковых газов(т) / Чистая добавленная стоимость (т)	т/\$
Косвенные выбросы парниковых газов	Косвенные выбросы парниковых газов (т) / Чистая добавленная стоимость (т)	т/\$
Выбросы озоноразрушающих веществ	Объема озоноразрушающих веществ (кг) / Чистая добавленная стоимость (т)	кг/\$
Использование возобновляемой энергии	Мощность энергии, получ. из возобновляемых источников энергии (Дж) / Чистая добавленная стоимость (т)	Дж/\$
Энергоэффективность		Дж/\$

Источник: составлено автором на основе Guidance on Core Indicators for Sustainability and SDG Impact Reporting.

Таблица 5.

Статус раскрытия экологических показателей банками

Показатель	Сбербанк	ВТБ	ГПБ	МКБ	Совкомбанк
Доля переработанной и повторно использованной воды	-	-	-	-	-
Эффективность использования воды	+	+	+	+	+
Объем воды, забранной из особых источников	-	-	-	-	-
Уменьшение образования отходов	+	-	-	+	-
Объем повторно использованных, переработанных отходов	+	-	-	+	-
Опасные отходы	-	+	-	+	-
Прямые выбросы парниковых газов	+	+	+	+	+
Косвенные выбросы парниковых газов	+	+	+	+	+
Выбросы озоноразрушающих веществ	+	-	-	-	+
Использование возобновляемой энергии	+	-	-	-	-
Энергоэффективность	+	+	+	+	+
Итого показателей раскрыто:	8	5	4	7	5

Источник: составлено автором на основе официальных нефинансовых отчетов компаний.

они являются релевантными для проведения сравнительного анализа. Следовательно, при должном уровне раскрытия, можно легко выделить наиболее благоприятные в социальном плане организации.

Экологические показатели

Предлагаемые со стороны ISAR экологические показатели разделяются на несколько блоков: водоуправление, управление отходами, управление выбросами и энергоуправление (см. таблицу 4). Стандарты предлагают раскрывать данные об объемах образованных отходов на чистую добавленную стоимость, чтобы показать своеобразную рентабельность, построенную на базе финансовых и нефинансовых данных. Чистая добавленная стоимость представляется разностью между выручкой компании и издержками на производство продукции. Естественно, что подобный коэффициент является нерелевантным для финансового сектора.

В рамках первого блока компаниям необходимо указывать объем повторно используемых водных ресурсов, эффективность использования воды, посредством деления объема забранных ресурсов на чистую добавленную стоимость. Стандарты ISAR предлагают также классифицировать источники забора. Для показателя объема забора из особых источников предполагает учет источников с дефицитом водных ресурсов.

Следующая информация относится к объемам повторно используемых и переработанных отходов. Стандарты ISAR в качестве «отходов» предлагают учитывать непродуктовые итоги деятельности организаций с отрицательной рыночной стоимостью. Как и предыдущий показатель предполагается привести объемы таких отходов к стоимостному выражению через чистую добавленную стоимость. Третий вид данных относится к опасным отходам. Все коэффициенты представляют пользу при анализе их в динамике.

Стандарты предполагают раскрытие информации о прямых и косвенных выбросах парниковых газов. Прямые выбросы относятся к внутренним процессам организации, которые могут их контролировать. В то же время косвенный вид выбросов напрямую не контролируется предприятием. Также необходимо предоставлять данные о выбросах озоноразрушающих веществ. Все три показателя объемов выброса приводятся к стоимостному выражению через деление на чистую добавленную стоимость.

Блок энергоуправления включает объем энергии, которая получена из возобновляемых источников энергии, и потребление энергии в расчете на единицу чистой добавленной стоимости.

В этой части статьи был проведен анализ на предмет того, какие экологические показатели из стандартов ISAR раскрываются банками в их официальных нефинансовых отчетах за 2021 г. Результат представлен в табл. 5.

Следует сразу оговориться, что ни один из банков не раскрывает показатели эффективности, рассчитанные по столь специфической методике как деление на чистую

добавленную стоимость. Поэтому в ходе аналитической процедуры были рассмотрены абсолютные показатели общего потребления воды, отходов и энергии.

Исходя из таблицы 5 видно, что лидером по числу раскрываемых экологических показателей выступает ПАО Сбербанк, у которого в нефинансовой отчетности дано восемь коэффициентов из 11. Наихудший результат у ГПБ.

Зачастую банки формируют отчеты, основываясь не на стандартах, а на соб-

ственном желании раскрывать те или иные показатели. И затем уже они подбирают определенные коэффициенты, требуемые официальными источниками, чтобы подсветить актуальность своей нефинансовой отчетности.

Московский кредитный банк предоставляет более полную информацию о водоуправлении, показывая источники забора и водоотведения водных ресурсов. В рамках блока управления отходами организации раскрыта динамика объемов образованных

отходов по классам опасности и по дальнейшему использованию (переработка, обезвреживание и т.д.).

ПАО Совкомбанк единственный, кто представил потребление воды и электроэнергии на одного работника. Такой подход представляется наиболее логичным для проведения сравнительного анализа. В то же время более эффективным был бы показатель потребления воды и электроэнергии на единицу заработанной прибыли, своеобразный коэффициент нефинансовой рентабельности для банковской отрасли.

Четыре из пяти банков представили такой показатель, как потребление бумаги, хотя данный показатель не входит в перечень в стандартах ISAR. Ключевая причина популярности такой информации заключается в стремлении банковских организаций подчеркнуть свою цифровую трансформацию, которая подразумевает отказ от бумажных носителей.

Однако несравнимость большинства экологических параметров происходит из-за того, что все выбранные банки существенно отличаются по своим размерам. Значительные объемы выбросов и потребления ресурсов со стороны Сбербанка и ВТБ объясняется развитой системой региональных отделений и тем, что на них обоим приходилось около 47% активов всего банковского рынка России в начале 2022 г. [11]. Тем самым возникает вопрос о том, как лучше сравнивать экологические данные, если компании не используют на регулярной основе относительные коэффициенты.

Выводы

На основе результатов исследования можно прийти к выводу, что современный этап развития концепции нефинансовой отчетности носит стандартизированный характер – разрабатываются методологии для отражения социальной и экологической информации как в целом по экономике, так и по отдельным отраслям. Финансовый сектор косвенно влияет на формирование концепции устойчивого развития. На этом фоне важная роль банковского бизнеса в Российской Федерации лишь повышает необходимость разработать и внедрить стандарты нефинансовой отчетности в данной отрасли.

Анализ нефинансовых отчетов российских банков показал существенное отставание в процессе стандартизации. Наблюдается значительное разнообразие среди пяти представителей финансового сектора страны. Что, естественно, приводит к практической невозможности сравнивать организации между собой. Нельзя не отметить, что банки отличаются между собой по размерам и бизнес-моделям, поэтому использование абсолютных данных затрудняет понимание сравнительной динамики компаний.

Как показал анализ экологических коэффициентов, требуемые для раскрытия данные по стандартам ISAR не удовлетворяют смыслу деятельности финансовых организаций. Это приводит к образованию потен-

циальной проблемы – необходимости введения в оборот таких показателей, которые наилучшим образом могли бы отображать влияние организацией финансового сектора на экологическую ситуацию.

Более того, все пять анализируемых банков использовали другие стандарты (например, GRI), а не стандарты ISAR. Следовательно, возникает необходимость в дальнейших исследованиях проанализировать раскрытие нефинансовых показателей банков за более актуальные даты по отношению к стандартам GRI.

В качестве дополнительного показателя для раскрытия информации банковским сектором можно использовать объемы финансирования эколого-ориентированных проектов, доля кредитов, удовлетворяющих ESG-требованиям и т.д. Подобная информация может носить позитивный аспект при сравнительном анализе кредитных организаций. Некоторые банки уже раскрывают объемы такого финансирования, хотя данные представлены в различных срезах и разных методологиях, что требует более тщательного последующего исследования.

Таким образом, данная статья позволила сформулировать дальнейшие актуальные задачи в области раскрытия и представления информации об устойчивом развитии организациями финансового сектора.

Литература

1. Дубровин И.А. Проблемы формирование нефинансовой отчетности // Аудит. – 2021. – № 10. – С. 9-13
2. Каломирис Ч., Хабер С. Непрочные по конструкции: политические причины банковских кризисов и дефицита кредитов. М.: Изд-во Института Гайдара, 2017.
3. Соловьева О.В. Нефинансовая отчетность: проблемы терминологии // Аудит. – 2021. – № 8. – С. 27-31
4. ВТБ Отчетность об устойчивом развитии за 2021 г. – URL:20221207-VTB_Sustainability_Report_2021_rus.pdf
5. Газпромбанк Отчет о воздействии за 2021 г. – URL:Otchet-o-vozdeystviy-Banka-GPB-_AO_-za-2021-god.pdf (gazprombank.ru)
6. Московский Кредитный Банк Отчетность об устойчивом развитии за 2021 г. – URL:https://ir.mkb.ru/file/46363f1e-94a0-4acd-a621-d1c33a098f03?ysclid=ll80xeada5975014729
7. РСПП – URL: https://rspp.ru/sustainable_development/registr/?ysclid=ll84sxn2tp384142163
8. Сбербанк Отчет о воздействии за 2021 г. – URL:sber_impact_report_for_2021_ru.pdf (sberbank.com)
9. Совкомбанк Интегрированный отчет за 2021 г. – URL:prod-api.sovcombank.ru/document/index?id=10829
10. Статистические показатели банковского сектора Российской Федерации. – URL: https://cbr.ru/statistics/bank_sector/review/
11. Эксперт РА // Ежемесячный выпуск рейтингов банков: 01.02.2022. – URL: raexpert.ru/rankingtable/bank/monthly/feb2022/tab01/

12. CONSOLIDATED SET OF GRI SUSTAINABILITY REPORTING STANDARDS 2020, GSSB. – URL: https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/resource-center/?g=e86810f5-7346-4792-b18b-0ea96beeb9bc

13. Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals, ISAR UNCTAD, 2019. – URL: https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1_en.pdf

14. KPMG. Big shifts, small steps. Survey of Sustainability Reporting 2022. – URL: https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/10/ssr-executive-summary-small-steps-big-shifts.pdf.

References

1. Dubrovin I.A. Problems of forming of non-financial reporting //Audit. – 2021. – No. 10. – Pp. 9-13
2. Calomiris C. W., Haber S.H. Fragile by design: The Political Origins of Banking Crisis and Scarce Credit. Moscow: Publishing House of the Gaidar Institute, 2017.
3. Solovyova O.V. Non-financial reporting: problems of terminology //Audit. – 2021. – No. 8. – Pp. 27-31.
4. VTB Sustainability Reporting for 2021. – URL:20221207-VTB_Sustainability_Report_2021_rus.pdf.
5. GazprombankImpact Report for 2021 г. – URL: Otchet-o-vozdeystviy-Banka-GPB-_AO_-za-2021-god.pdf (gazprombank.ru).
6. Credit Bank of Moscow Reporting on Sustainable Development for 2021 – URL: https://ir.mkb.ru/file/46363f1e-94a0-4acd-a621-d1c33a098f03?ysclid=ll80xeada5975014729
7. RSPP – URL: https://rspp.ru/sustainable_development/registr/?ysclid=ll84sxn2tp384142163
8. Sberbank Impact Report for 2021 – URL: sber_impact_report_for_2021_ru.pdf (sberbank.com).
9. Sovcombank Integrated Report for 2021 – URL:prod-api.sovcombank.ru/document/index?id=10829
10. Statistical indicators of the banking sector of the Russian Federation – URL: https://cbr.ru/statistics/bank_sector/review/
11. Expert RA // Monthly issue of bank rankings: 01.02.2022. – URL: raexpert.ru/rankingtable/bank/monthly/feb2022/tab01/
12. CONSOLIDATED SET OF GRI SUSTAINABILITY REPORTING STANDARDS 2020, GSSB. – URL: https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/resource-center/?g=e86810f5-7346-4792-b18b-0ea96beeb9bc
13. Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals, ISAR UNCTAD, 2019. – URL: https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1_en.pdf.
14. KPMG. Big shifts, small steps. Survey of Sustainability Reporting 2022. – URL: https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/10/ssr-executive-summary-small-steps-big-shifts.pdf.

*АЛЕКСЕЕВА Ирина Владимировна,
д.э.н., доцент, профессор
кафедры финансовый контроль и казначейское дело
Финансовый университет при Правительстве РФ,
irina-rseu@yandex.ru*

*ПОПОВА Екатерина Сергеевна,
аспирант кафедры бухгалтерского учета
ФГБОУ ВО РГЭУ(РИНХ),
г. Ростов-на-Дону,
k.s.popova@mail.ru*

Практика формирования ESG-отчетов компаний энергетического сектора РФ и направления их совершенствования

Аннотация. В настоящее время процесс предоставления ESG-отчетности¹ в ряде стран становится обязательным. В 2023 году Банк России опубликовал рекомендации по ESG-оценкам, что является доказательством того, что раскрытие информации об экологической, социальной сферах деятельности компаний, а также корпоративном управлении только наращивает свою актуальность. Эта тенденция свидетельствует о переходе на новый этап регламентации ESG-отчетности на пути к обязательному ее формированию. Целью исследования является изучение действующей практики формирования ESG-отчетов компаний энергетического сектора Российской Федерации, ее узких мест, выявление направлений для дальнейшего развития данного процесса. Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в сформированных рекомендациях по стандартизации ESG-отчетов для компаний энергетического сектора Российской Федерации.

Ключевые слова: ESG-отчет, проблемы, нефинансовая отчетность, прозрачность, рекомендации, энергетический сек.

*ALEKSEEVA Irina Vladimirovna,
Doctor of Economics, Associate Professor, Professor
of the Department of Financial Control and Treasury
Financial University under the Government
of the Russian Federation,
irina-rseu@yandex.ru*

*POPOVA Ekaterina Sergeevna,
Postgraduate student of the Department of Accounting
Federal State Budgetary Educational Institution
of Higher Education RSUE (RINH),
Rostov-on-Don,
k.s.popova@mail.ru*

Practice of formation of ESG reports of companies in the energy sector of the RF and directions for their improvement

Abstract. The ESG reporting process is now becoming mandatory in a number of countries. In 2023, the Bank of Russia published recommendations on ESG assessments, which is proof that the disclosure of information about the environmental and social areas of companies' activities, as well as corporate governance, is only increasing in relevance. This trend indicates a transition to a new stage in the regulation of ESG reporting towards its mandatory formation. The purpose of the study is to study the current practice of generating ESG reports of companies in the energy sector of the Russian Federation, its bottlenecks, and identify directions for further development of this process. The theoretical and practical significance of the study lies in the recommendations generated for the standardization of ESG reports for companies in the energy sector of the Russian Federation.

Keywords: non-ESG report, problems, non-financial reporting, transparency, recommendations, energy sector.

¹ Принципы ESG (environmental – экология, social – общество, governance – управление) подразумевают корпоративную социальную ответственность, устойчивое развитие, соблюдение экологической безопасности, справедливость и исключение коррупционной составляющей в деятельности компаний. Эта информация используется для составления отчетов, основанных на способности компании достигать своих целей в области ESG.

Введение

Повестка устойчивого развития продолжает укреплять свои позиции в современной российской теории и практике формирования отчетности и раскрытия информации обо всех аспектах деятельности компании. Прежде всего это продиктовано тем, что бизнес имеет действительно большой личный интерес на фоне изменений внутренней и внешней среды. Парадигма устойчивого развития облегчает процесс определения текущих и стратегических целей, упорядочивает и структурирует их и, соответственно, позволяет решить возникающие в этой связи задачи [4]. Инвесторам и заинтересованным сторонам требуется больше информации о результатах деятельности компании в области устойчивого развития, экологической, социальной деятельности, а также в области корпоративного управления (ESG). За последние несколько лет ESG-отчетность значительно нарастила свою ценность для пользователей информации и представляет собой систему финансовых и нефинансовых показателей.

Кроме того, отдельные авторы подчеркивают значительное влияние на финансовые риски компаний ESG-рейтингов [24, 26]. Положительная реакция рынка капитала на одновременное раскрытие финансовой и нефинансовой информации в отчетности экономических субъектов подчеркивает роль нефинансовой отчетности в привлечении инвестиций в компанию [9]. В связи с этим возрастает значимость нормативно-правового регулирования ESG-отчетов, которая на сегодняшний день развита слабо. Следует заметить, что возникает объективная необходимость унификации и стандартизации формирования и представления ESG-отчетности на основе интеграции национальных и международных стандартов [7, 21]. В связи с этим раскрытие информации по обозначенным аспектам особенно актуально в настоящее время для компаний различных секторов экономики.

Одним из важнейших секторов экономики Российской Федерации является энергетическая отрасль. Вопросы формирования ESG-отчетов компаний энергетического сектора

России и направления их совершенствования рассматриваются в трудах отечественных ученых. Так, в частности, авторы выделяют проблемы ESG-трансформации в компаниях энергетического комплекса [15, 16]. В работах отдельных авторов [14,18, 22] исследуется проблематика раскрытия информации о выбросах парниковых газов энергетическими компаниями. Национальное рейтинговое агентство НРА в аналитическом обзоре «ESG-рэнкинг российских компаний промышленного сектора. Версия 2.0» отмечает, что наиболее активно ESG-практики внедряют компании электроэнергетического сектора, нефтегазовые, металлургические, добывающие и транспортные компании» [6]. Выбор вышеуказанной группы компаний для исследования был обусловлен тем фактом, что энергетический сектор играет ключевую роль в реализации целей устойчивого развития.

В этой связи возникает острая необходимость исследований в области раскрытия информации ESG в нефинансовой отчетности энергетических компаний [4, 8, 10,13, 20] и повышения ее прозрачности.

Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП) выразил свою позицию по поводу важности дальнейшего развития российской практики формирования отчетов об устойчивом развитии компаний различных секторов экономики. Были сформулированы рекомендации для бизнеса, органов власти, а также векторы совместной деятельности, что способствует стандартизации формирования отчетов в области устойчивого развития. Так, в частности, рекомендации РСПП по вопросам раскрытия информации в отчетах об устойчивом развитии [3] освещают вопросы формирования нефинансовых отчетов для бизнеса и для органов власти, а также направления для их совместной работы. В этой связи следует отметить, что происходит наращивание темпа развития теории и практики формирования отчетности устойчивого развития в России. В подтверждение данного тезиса можно также привести факт обновления Московской биржей гйда по ESG-практикам 19 января 2023 года [12]. Гид подробно раскрывает само понятие «ESG», аспекты данного рынка, непосредственно составляющие ESG (environment, social, government) и свою роль (был создан сектор устойчивого развития). В октябре 2023 года был принят приказ об утверждении методических рекомендаций по подготовке отчетности об устойчивом развитии [1], в котором рекомендуется раскрывать показатели нефинансовой отчетности последовательно в динамике за ретроспективный период не менее трех лет, а также проводить ее независимую оценку аудиторскими организациями. Всего перечень сведений включает 44 показателя – экономических, экологических, социальных, управленческих [16].

Анализируя опубликованные сводные данные на сайте РСПП по представленным нефинансовым отчетам, можем наблюдать, что наибольшее число компаний

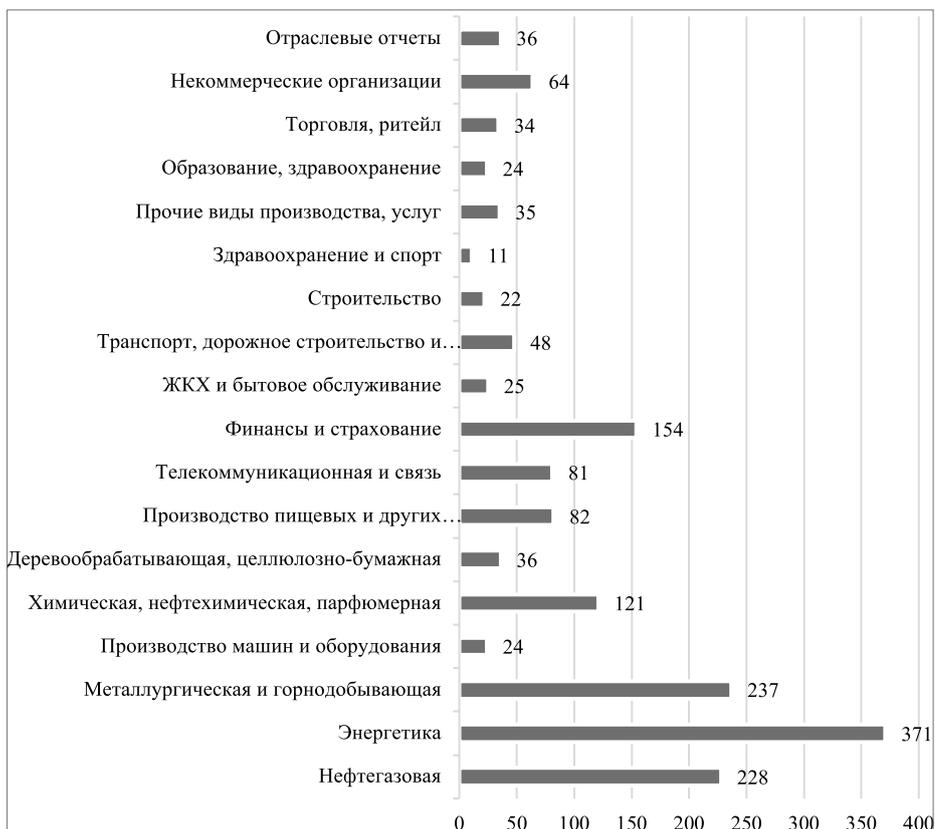


Рис. 1. Количество опубликованных нефинансовых отчетов в разрезе отраслевых групп на январь 2024 г.[15].

Таблица 1.

Динамика нефинансовых отчетов по данным РСПП энергетических компаний за период 2018-2022 гг.

Показатель	2018	2019	2020	2021	2022
Экологический отчет	3	3	2	1	1
Отчет в области устойчивого развития	3	3	3	8	2
Интегрированный отчет	17	10	11	17	3
Итого	23	16	16	26	6

Таблица 2.

Общий обзор наличия нефинансовых отчетов энергетических компаний за период 2018-2022 гг.

и количество отчетов относятся именно к энергетическому сектору.

Исходя из этого, проанализируем ESG-отчеты энергетического сектора, которые представлены на сайте РСПП за 2018-2022 гг.

Формирование выборки, ограниченной компаниями энергетического сектора России, может привести к получению неполной картины исследуемой проблемы. Однако целью данного исследования является показать модель раскрытия информации, представленную в ESG-отчетах компаний энергетического сектора страны, а также сформулировать рекомендации по заверению (подтверждению) отчетности таких компаний.

В результате, естественным образом приходим к вопросу подтверждения раскрываемой информации. Для руководства важно понимать, что является существенной информацией требующей верификации. Перед аудитором могут стоять различные задачи. Например, заверение ряда отдельных показателей, разделов отчета, также возможен запрос на подтверждение соответствия регуляторам нефинансовой отчетности [19].

Однако, анализируя публикуемые отчеты об изменениях в российской практике представления нефинансовой отчетности, приходим к выводу, что вопрос независимого заверения (подтверждения) нефинансовой отчетности раскрыт в недостаточной степени, отмечена лишь важность самого факта заверения и влияние на дальнейшую прибыльность компании в долгосрочном периоде. В 2021 году Банк России выпустил «Информационное письмо о рекомендациях по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ» [2]. В данном письме отдельный раздел посвящен вопросу «внешней независимой оценки нефинансовой информации». Положения носят рекомендательный характер, заверение не является обязательным.

Несмотря на положительную динамику представления отчетов об устойчивом развитии и большой объем проведенной работы Правительства РФ, Банка России, Московской биржи, РСПП в направлении стандартизации подготовки отчетов российскими компаниями, вопрос заверения данной отчетности остается открытым.

Динамика формирования нефинансовых отчетов по данным РСПП энергетических компаний приведена в табл.1.

Данные таблицы иллюстрируют нестабильную динамику представления на сайт РСПП нефинансовых отчетов компаний энергетической отрасли. В течение анализируемого периода было опубликовано 87 отчетов. По сравнению с 2021 г. в 2022 г. наблюдается значительный спад в количестве представленных отчетов, доля опубликованных отчетов составила всего 6,9%. В качестве приоритетного вида нефинансовой отчетности в компаниях данной отрасли являются интегрированные отчеты, которые составили 67% от опубликованных отчетов за 2018-2022 гг. Следует отметить, что

Компания	2018	2019	2020	2021	2022
ПАО «Газпром»	ОУР, ЭО				
Инжиниринговый дивизион ГК «Росатом»	ИО	ОУР			ОУР
АО «Концерн Росэнергоатом»	ИО				ИО
«Россети Северо-Запад»	ИО	ИО	ИО	ИО	ИО
ПАО "Россети Московский регион"	ИО	ИО	ИО	ИО	ИО
ПАО «Россети»	ОУР	ОУР	ОУР	ОУР	ОУР
ПАО «ФСК ЕЭС» («Россети»)	ИО	ИО	ИО	ОУР	
ПАО «РусГидро»	ИО	ИО	ИО	ИО	ИО
АО «ТВЭЛ»	ИО				
ПАО «Энел Россия»	ИО	ИО	ИО	ОУР	ОУР
АО «Техснабэкспорт»	ИО				
АО «ГНЦ НИИАР»	ЭО, ИО	ЭО	ЭО	ОУР	
АО «Атомэнергомаш»	ИО				
ПАО «МРСК Центра»	ИО	ИО	ИО	ИО	ИО
ПАО «ИНТЕР ПАО ЕЭС»	ИО	ИО	ИО	ИО	ИО
ПАО «Юнипро»	ИО	ИО	ИО	ИО	
АО «Россети Тюмень»				ИО	ИО
АО «Сетевая компания»	ОУР	ИО	ИО	ИО	ИО
АО «ПО «Электрохимический завод»	ЭО, ИО	ЭО			
АО «Атомэнергопром»				ИО	
ПАО «Россети Волга»				ИО	ИО
ПАО «Россети Кубань»				ИО	
ПАО «Россети Ленэнерго»				ИО	ИО
ОАО «МРСК Урала»				ИО	ИО
ПАО «Россети Сибирь»				ИО	
ПАО «Россети Юг»				ИО	ИО
ПАО «МРСК Сибири»	ИО	ИО	ИО	ИО	
ПАО «ОГК-2»			ИО	ОУР	
Госкорпорация «Росатом»	ИО		ОУР	ИО, ОУР	ИО
ПАО «Т Плюс»				ОУР	ОУР

Источник: Составлено автором на основе: [15].

О – интегрированный отчет; ЭО – экологический отчет; ОУР – отчет об устойчивом развитии.

Таблица 3.

Десять крупнейших компаний в сфере электроэнергетики из рейтинга RAEX-600 2022 года [25]

№№ пп	Название организации	Место в рейтинге RAEX-600	Объем реализации в 2021 году (млн руб.)	Темпы роста выручки за год (%)
1	ПАО «Т Плюс»	40	419422	9.4
2	«РусГидро», группа	41	406033	6.1
3	«ФСК ЕЭС»	75	247609	7.4
4	«Интер ПАО – Электрогенерация»	87	221775	15.5
5	Россети Московский регион	107	184706	12.6
6	Россети Центр	172	108101	10.7
7	Россети Центр и Приволжье	174	106687	10.3
8	«МРСК Урала»	193	96514	8.9
9	Россети Ленэнерго	200	93506	13.1
10	«Интер ПАО ЕЭС»	211	88541	182.5

на текущий момент времени нефинансовых отчетов исследуемой отрасли компаний нет.

Такое соотношение по видам опубликованных отчетов продиктовано их сущностью. Интегрированный отчет аккумулирует все данные, которые имеют отношение

к созданию стоимости (финансовые, операционные, ESG) и является более полным.

Рассмотрим нефинансовые отчеты, которые представлены на сайте РСПП в разрезе энергетических компаний за период с 2018 по 2022 гг. (табл. 2).

Результаты обзора нефинансовых отчетов энергетических компаний с точки зрения взаимоотношений с заинтересованными сторонами, соблюдения этических норм и внешнего заверения

Название компании	Год	Количество заинтересованных сторон	Декларация этики	Внешняя верификация отчета	
				Общественное заверение	Профессиональное заверение
ПАО «Т Плюс»	2021-2022	9	Кодекс корпоративной этики	Отсутствует	Отсутствует
		8			
«МРСК Урала»	2021	5	Кодекс корпоративной этики	Отсутствует	Отсутствует
Россети Ленэнерго	2021-2022	7	Кодекс корпоративной этики	Общественное заверение в Совете РСПП по нефинансовой отчетности	Отсутствует
«Интер РАО ЕЭС»	2018	7	Кодекс Этики	Отсутствует	ООО «Эрнст энд Янг»
	2019	8			
	2020	7			ООО «ЦАТР-Аудиторские услуги»
	2021	8			
	2022	7			
Россети Центр	2018	7	Кодекс Этики	Отсутствует	ФБК Аудит. Консалтинг. Право.
	2019	8			
	2020	7			
	2021	8			
	2022	7			
Россети Центра и Поволжья	2022	5	Кодекс Этики	Отсутствует	ООО «ЦАТР-Аудиторские услуги»
«РусГидро», группа	2018	8	Кодекс Этики	Общественное заверение в Совете РСПП по нефинансовой отчетности	Отсутствует
	2019	8			
	2020	8			
	2021	7			
	2022	7			
Россети Московский регион	2018	7	Кодекс Этики	Отсутствует	ООО «ЦАТР – аудиторские услуги»
	2019	8			
	2020	7			
	2021	8			
	2022	7			
ПАО «ФСК ЕЭС»	2018	15	Кодекс корпоративной этики	Общественное заверение в Совете РСПП по нефинансовой отчетности	Отсутствует
	2019	8			ООО «Финансовые и бухгалтерские консультанты»
	2020	18			
ПАО «ОГК-2»	2021-2022	9	Кодекс корпоративной этики	Общественное заверение в Совете РСПП по нефинансовой отчетности	Отсутствует
		8			Отсутствует
Сетевая компания	2018-2022	17	Кодекс корпоративной этики	Общественное заверение в Совете РСПП по нефинансовой отчетности	Отсутствует
ПАО «Энел Россия»	2018	7	Кодекс Этики	Общественное заверение в Совете РСПП по нефинансовой отчетности	Отсутствует
	2019	8			
	2020	7			
	2021	8			
	2022	7			
Росатом	2018	Информация не раскрывается	Кодекс Этики	Общественное заверение в Совете РСПП по нефинансовой отчетности	Отсутствует
	2020	17			ООО «Финансовые и бухгалтерские консультанты»
	2021	19			
ПАО «Газпром»	2018	9	Кодекс корпоративной этики ПАО «Газпром»	Общественное заверение в Совете РСПП по нефинансовой отчетности	ООО «Финансовые и бухгалтерские консультанты»
	2019				
	2020				
	2021	10			
	2022				

Таблица 5.

Результаты предварительного обзора отчетов энергетических компаний с точки зрения раскрытия информации по СЭМ, СМК, СУР и ПКУ

Название компании	Год	Система экологического менеджмента	Система менеджмента качества	Система управления рисками	Принципы корпоративного управления
ПАО «Т Плюс»	2021-2022	+	+	+	+
«РусГидро», группа	2018-2022	+	+	+	+
«ФСК ЕЭС»	2018-2020	+	+	+	+
Россети Московский регион	2018-2022	+	+	+	+
Россети Центр	2018-2022	+	+	+	+
Россети Центр и Приволжье	2022	+	+	+	+
«МРСК Урала»	2021	-	+	+	+
Россети Ленэнерго	2020-2022	+	+	+	+
«Интер РАО ЕЭС»	2018-2022	+	+	+	
ПАО «ОГК-2»	2020-2022	-	+	+	-
Сетевая компания	2018-2022	+	+	+	+
ПАО «Энел Россия»	2021-2022	+	+	+	+
Росатом	2019-2021	+	+	+	+
ПАО «Газпром»	2018-2022	+	+	+	+
ПАО «ФСК ЕЭС»	2018-2022	+	+	+	+

Источник: составлено автором на основе: [15].

Самыми активными были компании ПАО «Газпром», ПАО «РУСГИДРО» и ПАО «Россети» (в частности, дочерними компаниями Группы, наибольшее количество отчетов было опубликовано в 2021 г.). Также в качестве постоянного участника можно рассматривать Росатом. Остальные компании представляли отчетность в РСПП один раз за исследуемый период.

Десятка крупнейших компаний электроэнергетики по объему реализации из рейтинга RAEX-600 за 2022 года (табл. 3).

Из десяти крупнейших компаний в сфере электроэнергетики из рейтинга RAEX-600 2022 года только «Интер РАО – Электрогенерация» не представлены на сайте РСПП нефинансовые отчеты. Компании ПАО «Т Плюс» приводит отчет за 2021-2022 годы об устойчивом развитии, «МРСК Урала» разместила на сайте за 2021 год только интегрированную отчетность, Россети Ленэнерго приводит интегрированную отчетность за 2021 год, а за 2022 год отчет закрыт, и на сайте приведено только общественное заверение нефинансовой отчетности, «Интер РАО ЕЭС» приводит интегрированную отчетность с 2018-2022 годы, ПАО «ФСК ЕЭС» интегрированные отчеты и в области устойчивого развития представлены за весь период исследования, Россети Центр приводит интегрированную отчетность за весь период исследования, а Россети Центра и Поволжья интегрированную отчетность только за 2022 год, группа «РусГидро» и Россети Московский регион приводит интегрированный отчет за весь исследуемый период.

Следует отметить, что определенная часть указанных выше энергетических компаний несмотря на то, что информация не представлена на сайте РСПП представляет нефинансовые отчеты на своем официальном сайте, публикуя информацию в разделе для инвесторов.

Так, например, на официальном сайте компании ПАО «ОГК-2» представлены годовые отчеты за период 2020-2021 гг., в которых интегрирована финансовая и нефинансовая информация о деятельности общества. В частности, в годовых отчетах ПАО «ОГК-2» раскрывается бизнес-модель общества, приоритетные направления развития, результаты деятельности общества по российским стандартам и МСФО, устойчивое развитие общества, риск-менеджмент, корпоративное управление, формирование акционерной стоимости, приложения.

В анализируемую далее выборку вошли 9 крупнейших компаний электроэнергетики по объему реализации из рейтинга RAEX-600 за 2022 год, которые размещают свои нефинансовые отчеты на сайте РСПП, а также четыре компании, которые с 2018 года пользуются общественным заверением в Совете РСПП по нефинансовой отчетности.

Результаты обзора отчетов с точки зрения взаимоотношений с заинтересованными сторонами, соблюдения этических норм и внешнего заверения (подтверждения)

Таблица 6.

Стандарты ISO, используемые для описания СЭМ и СМК в исследуемых энергетических компаниях (2018-202)

Название компании	Стандарты
ПАО «Т Плюс»	ISO 31000, ISO 27001, ISO 9000, ISO 9001, ISO 27000, ISO 14064, ISO 45001
«РусГидро», группа	ISO 14001, ISO 9001, ISO 50001
«ФСК ЕЭС»	ISO 14001:2015, ISO 50001:2018, ISO 9001:2015
Россети Московский регион	ISO 14001, ISO 9001
Россети Центр	ISO 14001, ISO 9001
Россети Центр и Приволжье	ISO 14001, ISO 9001
«МРСК Урала»	ISO 9001, ISO 50001, ISO 14001:2015, ISO 45001:2018
Россети Ленэнерго	ISO 14001, ISO 9001
«Интер РАО ЕЭС»	ISO 14001, ISO 9001
ПАО «ОГК-2»	ISO 14001, ISO 9001, ISO 50001
Сетевая компания	ISO 14001, ISO 9001
Энел	ISO 14001, ISO 9001, ISO 50001, ISO 45001
Росатом	ISO 14001, ISO 9001, ISO 50001
ПАО «Газпром»	ISO 14001, ISO 9001, ISO 50001
ПАО «ФСК ЕЭС»	ISO 14001, ISO 9001, ISO 50001, ISO 56002.

Источник: составлено автором на основе на основе: [15].

представлены ниже в табл. 4. Для этой цели были использованы основные описательные данные.

Среди проанализированных отчетов были выделены ключевые группы заинтересованных сторон:

- персонал;
- акционеры и инвесторы;
- поставщики;
- потребители;

- органы государственной власти;
- органы местного самоуправления;
- местные сообщества;
- общественные организации;
- СМИ, университеты и исследователи;
- технические и промышленные организации; и
- зарубежные регуляторы энергетических рынков. Увеличение категорий означает, что со временем эти компании предприняли

попытки идентифицировать и проанализировать свои заинтересованные стороны. Во всех рассмотренных компаниях принят Кодекс этики, которого компании придерживаются.

Анализ показал, с каждым годом количество нефинансовых отчетов верифицированных извне увеличивается, практика верификации (общественной или профессиональной) уже закрепились практически во всех компаниях. Отдельные компании ПАО «Газпром», ПАО «ФСК ЕЭС», Росатом приводят двустороннее заверения своих нефинансовых отчетов. Стоит отметить, что проведение аудита в данном случае является скорее выбором, чем обязательством и зависит от решения руководства.

Положения Директивы 2014/95/EU указывают на то, что ESG-отчет должен касаться аспектов системы экологического менеджмента (СЭМ), системы менеджмента качества (СМК), системы управления рисками (СУР) и принципов корпоративного управления (ПКУ). В процессе исследования провели оценку отчетов с точки зрения содержания в них описания систем экологического менеджмента, систем менеджмента качества, систем управления рисками и систем принципов корпоративного управления. Результаты представлены в табл. 5.

Следует отметить, что практически все исследуемые компании в нефинансовых отчетах подробно раскрывают указанные выше системы и их имплементация в деятельности компаний.

В табл. 6 представлены стандарты ISO, использованные для описания СЭМ и СМК в проанализированных энергетических компаниях за последние пять лет (2018-2022 гг.).

Анализ ESG-отчетов, опубликованных на сайте РСПП за 2018-2022гг. компаний энергетического сектора экономики показал, что отчеты подготовлены на достаточно высоком уровне. Информация раскрыта в соответствии со стандартами, в разрезе аспектов СЭМ, СМК, СУР, ПКУ. Стоит отметить, что качество предоставляемой информации и аналитики улучшается с каждым годом.

Выводы и результаты

Исходя из всего вышесказанного, целесообразно выделить следующие направления для дальнейшего улучшения процесса формирования ESG-отчетов энергетических компаний:

1) необходимо продолжать работу в направлении стандартизации группы раскрываемых показателей ESG, в частности, их полноты – это упростит сравнение и оценку данных;

2) расширение практики заверения (подтверждения) отчетов внешними аудиторами. По состоянию на 2024 год видим, что основные игроки российского рынка аудиторских услуг уже предоставляют такого рода услуги. В дальнейшем спрос и объемы работы будут только расти. Высока вероятность того, что для ряда компаний представление отчета в ближайшем будущем станет носить не рекомендательный, а обязатель-

ный характер. Тем более наблюдаются подобные процессы в европейской практике;

3) непрерывность – внедрение системы регулярной отчетности и раскрытия информации способно гарантировать актуальность и точность данных ESG;

4) последовательность – поощрение компаний, которые используют одни и те же рамки или руководящие принципы. Использование стандартизированных систем отчетности является основополагающим принципом для качественного сравнения и анализа;

5) регулярные ESG-аудиты – регулярные аудиты отчетности ESG могут помочь компаниям выявить слабые места или пробелы в их процессе отчетности и внести необходимые улучшения.

Таким образом, реализация предложенных рекомендаций при формировании ESG-отчетов позволит повысить прозрачность и уровень зрелости таких отчетов, что способствует удовлетворению растущих запросов стейкхолдеров и принятию эффективных управленческих решений в компаниях энергетического сектора экономики.

Литература

1. Приказ Минэкономразвития России от 01.11.2023 № 764 «Об утверждении методических рекомендаций по подготовке отчетности об устойчивом развитии».

2. Рекомендации по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ // Банк России. – URL: https://cbr.ru/StaticHtml/File/117620/20210712_in-06-28_49.pdf

3. Рекомендации РСПП по поддержке и продвижению повестки устойчивого развития в современной российской практике. РСПП. – URL: <https://rspp.ru/activity/position/pozitsiya-rspp-rekomendatsii-rspp-podderzhaniyu-i-prodvizheniyu-povestki-ustoychivogo-razvitiya-v>

4. Алексеева И.В. Раскрытие информации ESG в нефинансовой отчетности российских компаний // Реализация ESG-принципов в стратегии устойчивого развития экономики России. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный экономический университет «РИНХ». – 2022. – С. 327-341.

5. Алексеева И.В., Попова Е.С. Стандартизация раскрытия информации в нефинансовой отчетности коммерческих организаций // Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – Т. 9. – № 4 – С. 57-67.

6. Аналитический обзор ESG-рэнкинг российских компаний промышленного сектора. Версия 2.0. – Февраль. – 2023.

7. Богатая И.Н., Евстафьева Е.М., Лавров Д.А. Обзор международных стандартов раскрытия информации в области устойчивого развития и практики их применения компаниями нефтегазового сектора в России и за // Аудит и финансовый анализ. – 2022. – № 3. – С. 72-80.

8. Вахрушина М.А. Интеллектуальный капитал как базовая составляющая нефинансовой отчетности вузов // Вестник Московского университета. Серия 6: Экономика. – 2023. – Т. 58, № 6. – С. 78-96.

9. Гусарова Л.В., Исаев Э.А., Литатова И.В., Лысенко А.А., Медина И.С., Федченко Е.А. ESG-безопасность городского хозяйства в концепции устойчивого развития // Строительные материалы и изделия. – 2023. – Том 6. – № 3. – С. 47 – 58.

10. Зенкина И.В. Влияние регуляторных рисков ESG-интеграции на устойчивое развитие энергетических компаний // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2021. – Т. 17. – № 4 (397). – С. 624-648.

11. Как соответствовать лучшим практикам устойчивого развития // Московская биржа. Руководство для эмитента. Режим доступа: – URL: <https://fs.moex.com/f/16010/mosbirzha-esg-rus-book-1012.pdf>.

12. Корпоративная отчетность: проблемы и перспективы / Н.В.Малиновская, М.А. Гордова, М.Н. Ермакова [и др.]. – М.: ООО Изд-во КноРус, – 2021.

13. Любарская М.А., Меркушева В.С., Зиновьева О.С. Участие России в международном сотрудничестве в сфере сокращения выбросов парниковых газов энергетическими компаниями // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: Международные отношения. – 2019. – Т. 19, № 3. – С. 377-391.

14. Назарычев Д.В., Пасечная З.В. Практика ESG-трансформации в России на примере компаний топливно-энергетического комплекса // Актуальные вопросы экономики, менеджмента и инноваций: Материалы Международной научно-практической конференции, Нижний Новгород, 16 ноября 2022 года. – Нижний Новгород: Нижегородский государственный технический университет им. П.Е. Алексеева. – 2022. – С. 322-327.

15. Национальный Регистр корпоративных нефинансовых отчетов. Российский союз промышленников и предпринимателей. – URL: <https://rspp.ru/activity/social/registr/>.

16. Ноябрь 2023 Минэкономразвития подготовило рекомендации по раскрытию нефинансовой отчетности. – URL: <https://www.interfax.ru/business/929539>

17. Панкова С.В., Кузьмичева А.В. Подтверждение нефинансовой корпоративной отчетности: регулирование, проблемы и тенденции // Russian Journal of Management. – 2023. – Т. 11, № 4. – С. 215-229.

18. Паитова Л.Г., Катяева М.Г., Корзун И.А. Устойчивое развитие энергетических компаний России: ESG-принципы // Финансы и кредит. – 2023. – Т. 29. – № 2 (830). – С. 290-314.

19. Реализация ESG-принципов в стратегии устойчивого развития экономики России / Н.Г. Вовченко, Н.Г. Кузнецов, Е.Н. Макаренко [и др.]. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный экономический университет «РИНХ». – 2022.

20. Сафонова И.В. Трансформация формата публичной отчетности в концепции информационной прозрачности деятельно-

сти экономических субъектов // Учет. Анализ. Аудит. – 2023. – Т. 10, № 4. – С. 6-22.

21. Серебрякова Т.Ю. Нефинансовая отчетность и контроль соответствия // Учет. Анализ. Аудит. – 2023. – Т. 10, № 3. – С. 33-44.

22. Сорокина Е.М., Чистякова Л.В. Нефинансовая отчетность энергетических компаний в современных условиях // Global and Regional Research. – 2023. – Т. 5. – № 4. – С. 58-71.

23. Ушанов И.Г. Перспективы рейтинговой ESG-оценки Российских компаний в новых условиях // Аудит. – 2023. – № 1 (185).

24. Филимонова Н.Н., Соломатина Т.Б., Тарнопольский М.В. Национальный ESG-рейтинг как потенциал устойчивого развития Российского финансового рынка // Аудит. – 2023. – № 4 (188).

25. Десять крупнейших компаний в сфере электроэнергетики из рейтинга RAEX-600 2022 года. – URL: https://raex-rr.com/largest/including_industry/power_engineering/2022/

26. Changluan Fu, Chenyang Yu, Mengting Guob, Lin Zhanc. ESG rating and financial risk of mining industry companies // Resources Policy. – 2024. – Vol. 88. – URL: <https://doi.org/10.1016/j.resourpol.2023.104308>

27. A. Włodarczyk, K. Szczepańska-Woszczyna, M. Urbański. Carbon and financial performance nexus of the heavily polluting companies in the context of resource management during COVID-19 period // Resources Policy. – 2024. – Vol. 89. – URL: <https://doi.org/10.1016/j.resourpol.2023.104514>

28. Corporate reporting formation at commercial organizations /N.T. Labyntsev, I.V. Alekseeva, E.M. Evstafjeva, R.G. Osipova // Contemporary Issues in Business and Financial Management in Eastern Europe / EDITED BY Simon Grima University of Malta. – Malta; Eleftherios Thalassinos ERSJ, Greece. – Vol. 100. – United Kingdom – North America – Japan India – Malaysia – China : Emerald Publishing Limited, 2018. – Pp. 121-130.

References

1. Order of the Ministry of Economic Development of Russia dated 01.11.2023 No. 764 "On approval of methodological recommendations for the preparation of sustainable development reports".

2. Recommendations for the disclosure by public joint-stock companies of non-financial information related to the activities of such companies // Bank of Russia. – URL: https://cbr.ru/StaticHtml/File/117620/20210712_in-06-28_49.pdf

3. Recommendations of the RSPP for maintaining and promoting the sustainable development agenda in modern Russian practice. RSPP. – URL: <https://rspp.ru/activity/position/pozitsiya-rspp-rekomendatsii-rspp-po-podderzhaniju-i-prodvizheniyu-povestki-ustoychivogo-razvitiya-v>

4. Alekseeva I.V. Disclosure of ESG information in non-financial reporting of Russian

companies // Implementation of ESG principles in the strategy of sustainable development of the Russian economy. – Rostov-on-Don : Rostov State University of Economics "RINH". – 2022. – Pp. 327-341.

5. Alekseeva I.V., Popova E.S. Standardization of disclosure of information in non-financial reporting of commercial organizations // Accounting. Analysis. Audit. – 2022. – Vol. 9. – No. 4. – Pp. 57-67.

6. Analytical review of ESG ranking of Russian industrial companies. – Version 2.0. – February. – 2023.

7. Bogataya I.N., Evstafieva E.M., Lavrov D.A. Review of international standards of disclosure in the field of sustainable development and the practice of their application by oil and gas companies in Russia and abroad // Audit and financial analysis. – 2022. – No. 3. – Pp. 72-80.

8. Vakhrushina M.A. Intellectual capital as a basic component of non-financial reporting of universities // Bulletin of Moscow University. Series 6: Economy. – 2023. – Vol. 58. – No. 6. – Pp. 78-96.

9. Gusarova L.V., Isaev E.A., Lipatova I.V., Lysenko A.A., Medina I.S., Fedchenko E.A. ESG safety of urban economy in the concept of sustainable development // Construction materials and products. – 2023. – Vol. 6. – No. 3. – P. 47-58.

10. Zenkina I.V. The Impact of Regulatory Risks of ESG Integration on the Sustainable Development of Energy Companies // National Interests: Priorities and Security. – 2021. – Vol. 17. – No. 4 (397). – Pp. 624-648. .

11. How to comply with the best practices of sustainable development // Moscow Exchange. Guide for the Issuer. Access mode: – URL: <https://fs.moex.com/f/16010/mosbirzha-esg-rus-book-1012.pdf>.

12. Corporate reporting: problems and prospects / N.V. Malinovskaya, M.A. Gordova, M.N. Ermakova [et al.]. – M. : OOO Izd-vo KnoRus. – 2021.

13. Lyubarskaya M.A., Merkusheva V.S., Zinovieva O.S. Russia's participation in international cooperation in the field of reducing greenhouse gas emissions by energy companies // Bulletin of Peoples' Friendship University of Russia. Series: International Relations. – 2019. – Vol. 19. – No. 3. – Pp. 377-391.

14. Nazarichev D.V., Pasechnaya Z.V. ESG transformation practice in Russia on the example of fuel and energy companies // Current issues of economics, management and innovation: Proceedings of the International scientific and practical conference. – Nizhny Novgorod, 2022, November 16. – Nizhny Novgorod : Nizhny Novgorod State Technical University named after R.E. Alekseev. – 2022. – Pp. 322-327.

15. National Register of corporate non-financial reports. Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs. – URL: <https://rspp.ru/activity/social/registr/>.

16. November 2023 The Ministry of Economic Development has prepared recommen-

dations for the disclosure of non-financial reports. – URL: <https://www.interfax.ru/business/929539>

17. Pankova S.V., Kuzmicheva A.V. Confirmation of non-financial corporate reporting: regulation, problems and trends // Russian Journal of Management. – 2023. – Vol. 11. – No. 4. – Pp. 215-229.

18. Pashtova L.G., Katyaeva M.G., Korzun I.A. Sustainable development of Russian energy companies: ESG principles // Finance and credit. – 2023. – Vol. 29, No. 2(830). – Pp. 290-314.

19. Implementation of ESG principles in the strategy of sustainable development of the Russian economy / N.G. Vovchenko, N.G. Kuznetsov, E.N. Makarenko [et al.]. – Rostov-on-Don: Rostov State University of Economics "RINH". – 2022.

20. Safonova I.V. Transformation of the public reporting format in the concept of information transparency of economic entities // Accounting. Analysis. Audit. – 2023. – Vol. 10. – No. 4. – Pp. 6-22.

21. Serebryakova T.Yu. Non-financial reporting and compliance control // Accounting. Analysis. Audit. – 2023. – Vol. 10, No. 3. – P. 33-44.

22. Sorokina E.M., Chistyakova L.V. Non-financial reporting of energy companies in modern conditions // Global and Regional Research. – 2023. – Vol. 5. – No. 4. – P. 58-71. – EDN MRZRMH.

23. Ushakov I.G. Prospects for ESG rating assessment of Russian companies in the new conditions // Audit. – 2023. – No. 1(185).

24. Filimonova N.N., Solomatina T.B., Tarnopolsky M.V. National ESG rating as a potential for sustainable development of the Russian financial market // Audit. – 2023. – No. 4 (188).

25. Ten largest companies in the electric power industry from the RAEX-600 rating of 2022. – URL: https://raex-rr.com/largest/including_industry/power_engineering/2022/26

26. Changluan Fu, Chenyang Yu, Mengting Guob, Lin Zhanc. ESG rating and financial risk of mining industry companies // Resources Policy. – 2024. – Vol. 88. – URL: <https://doi.org/10.1016/j.resourpol.2023.104308>

27. A. Włodarczyk, K. Szczepańska-Woszczyna, M. Urbański. Carbon and financial performance nexus of the heavily polluting companies in the context of resource management during COVID-19 period // Resources Policy. – 2024. – Vol. 89. – URL: <https://doi.org/10.1016/j.resourpol.2023.104514>

28. Corporate reporting formation at commercial organizations /N.T. Labyntsev, I.V. Alekseeva, E.M. Evstafjeva, R.G. Osipova // Contemporary Issues in Business and Financial Management in Eastern Europe / EDITED BY Simon Grima University of Malta. – Malta; Eleftherios Thalassinos ERSJ, Greece. – Vol. 100. – United Kingdom – North America – Japan India – Malaysia – China : Emerald Publishing Limited, 2018. – Pp. 121-130.

Экономический анализ 5.2.3 УДК 657.3

*ЗОЛОТУХИНА Татьяна Сергеевна,
аспирант, кафедра учета,
анализа, аудита, экономического факультета
МГУ им. М.В. Ломоносова,
zolotuhina.tanya99@gmail.com*

*УЛЬЯНОВА Наталья Васильевна,
д.э.н., доцент, кафедра учета,
анализа, аудита, экономического факультета
МГУ им. М.В. Ломоносова,
n.ul@inbox.ru*

Современные методы анализа и управления оборотным капиталом: специфика электронной коммерции

Аннотация. В статье обосновывается авторская методика управления оборотными товарными запасами в режиме реального времени. В основу методики заложен показатель прогнозной стоимости (лимита) закупки, который учитывает фактические остатки товаров, их фактические и прогнозные показатели оборачиваемости и рентабельности. Сочетание фактических и прогнозных оценок позволяет осуществлять анализ и управление товарными запасами в режиме реального времени. При переходе от управления товарными запасами к управлению отдельными номенклатурами учитываются условия расчетов с конкретными поставщиками. За счет этого приема при контроле рентабельности учитываются не только обычные операционные расходы, но и расходы финансового цикла, идентифицируемые относительно одной номенклатуры. Таким образом, методика позволяет непрерывно балансировать между оборачиваемостью и рентабельностью. Статья может быть интересна менеджерам, консультантам, аналитикам, собственникам бизнеса и научным исследователям.

Ключевые слова: оборотный капитал, товарные запасы, оборачиваемость, рентабельность, управление в режиме реального времени, электронная коммерция.

*ZOLOTUKHINA T.S.,
graduate student, Department of Accounting, Analysis, Audit, Faculty
of Economics, Moscow state university the name of M. V. Lomonosov,
zolotuhina.tanya99@gmail.com*

*ULYANOVA N.V.,
Ph. D. of Economics, Associate Professor
of the Department of Accounting, Analysis,
Moscow state university the name of M. V. Lomonosov,
n.ul@inbox.ru*

Modern methods of analysis and management of working capital

Abstract. The article substantiates the author's methodology for managing circulating inventories in real time. The methodology is based on the indicator of the forecasted cost (limit) of the purchase, which takes into account the actual remnants of goods, their actual and forecast turnover and profitability indicators. The combination of actual and forecast estimates allows for real-time inventory analysis and management. When moving from inventory management to the management of individual items, the terms of settlements with specific suppliers are taken into account. Due to this technique, when controlling profitability, not only ordinary operating expenses are taken into account, but also financial cycle expenses identified relative to a single item. Thus, the technique allows you to continuously balance between turnover and profitability. The article may be of interest to managers, consultants, analysts, business owners and researchers.

Keywords: working capital, inventories, turnover, profitability, real-time management, e-commerce.

Введение

Эффективное управление оборотным капиталом – это сложный процесс, который состоит из множества метрик и их непрерывного сопоставления во времени и с конкурирующими компаниями. Важно не только рассчитывать показатели (оборотчиваемости и рентабельно-

сти, в первую очередь), но и постоянно отслеживать их динамику, чтобы избежать проблем с оплатой долгов кредиторам, затоваривания складов или превращения дебиторской задолженности в безнадежную.

В традиционном анализе и управлении оборотным капиталом существует один зна-

чительный недостаток – расчет показателей производится на основе данных завершённых отчетных периодов; анализ всегда «отстает», а принятие решений производится подчас интуитивно. Эта проблема особенно критична для видов деятельности, где почти непрерывно совершается множество тран-

закций, условия ведения бизнеса постоянно меняются, а получение прибыли завязано на управление огромным перечнем номенклатур. Такой сферой является электронная коммерция, для которой критически важно иметь актуальную информацию по всем статьям оборотного капитала буквально в режиме реального времени [26].

Но самое сложное в управлении оборотным капиталом в электронной коммерции – это контроль оборачиваемости и рентабельности на уровне каждой номенклатуры. Здесь мы сталкиваемся не только с проблемой расчета вышеназванных показателей в режиме реального времени [26, 28], но и с необходимостью такого расчета не поэтапно, как в традиционном анализе, а для каждой номенклатуры. Эта проблема порождает серьезный вопрос – как непрерывно получать актуальную информацию для ее контроля одновременно на уровне бизнеса и одной номенклатуры. Но именно наличие такой информации делает электронную коммерцию прибыльной.

Необходимо отметить, что на текущий момент вполне сложилась методика расчета традиционных показателей анализа и управления оборотным капиталом. Данная методика представлена например, в работах А.З. Бобылевой, В.В. Ковалева, Н.С. Пласковой и Н.А. Продановой, А.Д. Шеремета и Е.В.Негашева [4, 10, 17, 20, 30] и других авторов. В нашей предыдущей публикации мы также представили методику расчета взаимосвязанных показателей оборачиваемости, длины операционного и финансового цикла и рентабельности, которая позволяет на базе финансовой отчетности принимать решения относительно источников и стоимости финансирования оборотного капитала [29]. Однако управление в режиме реального времени пока остается за рамками традиционных методик анализа.

Разумеется, современное управление оборотным капиталом невозможно представить без использования мощных информационных систем, которые способны справляться с большими массивами информации. В этой связи, несомненный интерес представляют статьи, описывающие влияние информационных технологий на анализ оборотного капитала. Среди них необходимо выделить работу Д.А. Бабуриной [3]. Однако данные источники не формируют всестороннего понимания процесса работы с оборотным капиталом в режиме реального времени; семантическое наполнение информационных систем обычно находится за рамками публикаций [2, 7, 12].

В этой связи цель данной статьи – обоснование авторской методики управления оборотным капиталом (оборачиваемостью и рентабельностью) в режиме реального времени с использованием возможностей учетно-аналитических информационных систем.

Поставленная цель предопределила круг задач, которые необходимо решить для ее достижения:

- обосновать расчет показателя стоимости (лимита) закупки, который сочетает в себе показатели оборачиваемости и рентабельности для всего бизнеса, товарной категории и отдельной номенклатуры;

- включить в методику расчета показателей оборачиваемости и рентабельности прогнозные и фактические учетные данные, чтобы обеспечить непрерывное управление оборотным капиталом в режиме реального времени;

- дополнить расчет и контроль рентабельности стоимостью (ценой) затрат финансового цикла.

Отсюда объектом исследования являются методы анализа и управления оборотным капиталом. Предметом исследования – их усовершенствование, которое позволит контролировать оборачиваемость и рентабельность в режиме реального времени относительно агрегированной стоимости товарных запасов и дезагрегированной (разукрупненной) стоимости на уровне одной номенклатуры.

Представленная работа представляет собой последовательную методику (алгоритм) расчета взаимосвязанных показателей для управления товарными запасами в электронной коммерции. Работа содержит также некоторые рекомендации по внесению показателей анализа в учетно-аналитическую систему, что позволяет соединить основные этапы управления (сбор информации, ее анализ, принятие решений и контроль) в единую систему и расширяет функциональные возможности обычной автоматизированной учетно-аналитической программы.

Данная методика может быть интересна менеджерам компании, представителям консалтинговых и аудиторских фирм, собственникам бизнеса, научным исследователям. Предложенная методика сможет повысить эффективность компании и увеличить ее рыночную стоимость за счет создания интеллектуального капитала.

Прогнозирование и управление стоимостью (лимитом) закупок

Как и в других видах деятельности, управление в электронной коммерции начинается с прогнозирования и актуализации планов продаж [6].

Прогнозирование плана продаж.

Обычно планы по продажам составляются на год, а потом уточняются каждый квартал или месяц, по мере появления отчетных данных:

$$ProS = S * k1 \quad (1)$$

где:

ProS – план продаж на прогнозируемый период в рублях;

S – фактическая выручка прошлого периода в рублях;

k1 – коэффициенты ожидания продаж.

В формуле 1 продажи прошлого периода «очищаются» от возвратов. Коэффициенты ожиданий рассчитываются на основе маркетинговых исследований трендов рынка, накопленных исторических данных по трендам сезонности, влияния значительных

событий в стране на продажи и прочих факторов. Планы продаж рассчитываются в целом по бизнесу и категориям товаров.

Полученные прогнозные данные вносятся в учетно-аналитическую систему.

Прогнозирование расходов.

Помимо плана продаж необходимо рассчитать расходы в целом по бизнесу и для каждой товарной категории. Обычно в организациях торговли не классифицируют текущие расходы по отношению к объему продаж ввиду высокой скорости операционного цикла. Однако, как показала практика, классификация может быть нацелена также на контроль обоснованности и способности компании влиять на величину расходов [8,9]. С этой целью можно условно выделить постоянные расходы (почти не связаны с объемом продаж) и полуперенные расходы (в некоторой степени зависят от объема продаж и могут быть идентифицированы относительно товарной категории).

Постоянные расходы включают:

- складские расходы (содержание складов и распределительных центров – аренда склада, обслуживание помещений и оборудования, амортизация, фиксированные расходы на персонал (начальники смены, кладовщики и т.д.);

- логистические расходы (содержание собственных пунктов выдачи заказов и постоматов) – расходы на аренду помещений и мест для постоматов, амортизация, фиксированные расходы на персонал, транспортные расходы;

- маркетинговые расходы – расходы на онлайн- и офлайн-рекламу, расходы на персонал отдела маркетинга, расходы на аутсорсинговые исследования;

- расходы на информационные технологии – расходы на персонал отдела информационных технологий и телекоммуникационные услуги;

- расходы на содержание колл-центров – амортизация, расходы на персонал;

- расходы на финансово-технические услуги – расходы, связанные с поддержанием работы собственного банка компании (расходы на персонал, амортизация оборудования);

- прочие административные расходы – расходы на управленческий персонал.

Перечисленные расходы прогнозируются как абсолютные значения (формула 2) или в виде показателя емкости расходов (формула 3):

$$ProFC = FC * k2 \quad (2),$$

$$VProFC = \frac{ProFC}{ProS} \quad (3),$$

где:

ProFC – прогнозируемые постоянные расходы в периоде в рублях;

FC – постоянные расходы прошлого периода в рублях;

k2 – коэффициент изменения постоянных расходов в прогнозном периоде;

VProFC – емкость постоянных расходов в прогнозируемом периоде, в долях (или в процентах);

ProS – план продаж в прогнозируемом периоде в рублях;

Коэффициент изменения k2 в данном случае представляет собой прогноз по уменьшению или увеличению постоянных расходов в связи с достижением эффекта масштаба, внедрением нового оборудования, повышением арендной платы, логистических расходов и т.п.

Полупеременные расходы включают:

- складские расходы (содержание складов и распределительных сортировочных центров по категориям товаров) – расходы на персонал, который занят на операциях приемки, размещения, сортировки отдельных категорий; обработка товаров (расходы на стретч-пленку, штрих-коды и т.д.);

- логистические расходы – расходы на оплату агентской комиссии в агентских пунктах выдачи заказов (процент от выручки, которая проходит через пункт и идентифицируется по товарным категориям); расходы на курьерскую доставку и транспортные услуги (если их можно классифицировать по товарным категориям);

- расходы за эквайринг;
- расходы, связанные со списаниями – расходы на обесценение товаров при истечении срока годности или по выявленным недостаткам.

Прогнозирование указанных расходов производится по следующим формулам:

$$ProVC^* = VC^* \cdot k3 \quad (4),$$

$$VProVC^* = \frac{ProVC^*}{ProS} \quad (5),$$

где:

ProVC* – прогнозируемые полупеременные расходы в рублях в периоде (по товарным категориям);

VC* – фактические полупеременные расходы в рублях в прошлом периоде (по товарным категориям);

k3 – коэффициент изменения полупеременных расходов в прогнозном периоде по товарным категориям;

VProVC* – емкость полупеременных расходов в прогнозируемом периоде, в долях (или в процентах), по товарным категориям;

ProS – план продаж на прогнозируемый период в рублях (по товарным категориям);

Коэффициент изменения полупеременных расходов k3 в прогнозном периоде по товарным категориям представляет собой прогноз по уменьшению или увеличению полупеременных расходов в связи с инфляционными ожиданиями, возможными изменениями логистических и складских цепочек, смену партнера по эквайрингу и т.п.

Рассчитанные прогнозные значения по постоянным расходам бизнеса и полупеременным расходам по каждой товарной категории необходимо занести в учетно-аналитическую систему. При заведении в систему заявки на закупку номенклатуры эти данные автоматически «подтянутся», что позволит контролировать ее фактическую рентабельность и конкурентоспособность

объявленных продажных цен. При получении фактических данных о понесенных расходах, необходимо автоматически сделать перерасчет прогнозных расходов, постоянно актуализируя таким образом их значения.

Прогнозирование себестоимости.

Прогнозирование себестоимости производится от целевой рентабельности. Целевую рентабельность устанавливают обычно топ-менеджеры, принимая во внимание уровень рентабельности в отрасли и пожелания акционеров. Затем целевая рентабельность «распределяется» по товарным категориям, на основе исторических данных о рентабельности категорий товаров с поправкой на текущие тренды в потребительском поведении покупателей,

Таким образом, с помощью показателей постоянных, полупеременных расходов и целевой рентабельности прогнозируют себестоимость продаж:

$$ProC = 1 - VProFC - VProVC^* - ROS \quad (6),$$

где:

ProC – прогнозная себестоимость продаж, в долях (или процентах), по товарной категории;

VProFC – емкость постоянных расходов в прогнозируемом периоде, в долях (или в процентах);

VProVC* – емкость полупеременных расходов в прогнозируемом периоде, в долях (или в процентах), по товарным категориям;

ROS – рентабельность продаж в прогнозном периоде, в долях (или в процентах), по товарным категориям.

Данные по целевой себестоимости продаж по товарной категории необходимо внести в учетно-аналитическую систему. Именно на ее основе будет впоследствии осуществляться расчет стоимости (лимита) закупок и выбор конкретных номенклатур по ценам, предлагаемым поставщиками.

Расчет целевого уровня товарных запасов в днях.

Далее рассчитывается целевой уровень товарных запасов в днях:

$$D_{inv} = \frac{Inv_{bal}}{Inv_{sal}} \cdot d \cdot k4 \quad (7),$$

где:

D_{inv} – целевой уровень товарных запасов в днях, по товарным категориям;

Inv_{bal} – товарные запасы на конец периода по учетной (бухгалтерской) стоимости, по товарным категориям;

Inv_{sal} – учетная стоимость проданных товарных запасов за отчетный период, по товарным категориям;

d – количество дней в отчетном периоде;

k4 – коэффициент изменения целевого уровня товарных запасов по товарным категориям в прогнозном периоде.

Следует отметить, что в формуле 7 используются исторические данные об остатках товарных запасов и их продажах в предыдущем отчетном периоде. Данные экспортируются непосредственно из бухгалтерского учета. Таким образом рассчи-

тывается фактическая оборачиваемость товаров в днях по отдельным категориям, которая затем корректируется на коэффициент изменения k4.

Коэффициент k4 устанавливается руководителями бизнеса обычно на основании прогнозируемого денежного потока. Если компания испытывает потребность в денежных средствах, то устанавливается меньший период оборота, целевой уровень снижается. Если ожидается значительное повышение цен, то целевой уровень товарных запасов растет, но одновременно ожидается повышение рентабельности. Предполагаемый коэффициент рассматривается в рамках товарных категорий, принимая во внимание прогнозируемый спрос на данную категорию товаров, перспективы изменения рынка, текущие остатки на складах, т.е. коррелируя с коэффициентом ожидания по продажам. Таким образом, целевой уровень товарных запасов в днях максимально привязан к фактической оборачиваемости, но постоянно актуализируется в соответствие с ситуацией на рынке и состоянием оборотного капитала в организации.

Полученные целевые значения товарных запасов в днях вносятся в учетно-аналитическую систему.

Расчет стоимости (лимита) закупок.

Преобразуем формулу 7 следующим образом:

$$Inv_{bal}' = \frac{D_{inv} \cdot Inv_{sal}'}{d \cdot k4} \quad (8).$$

Важно, что в отличие от предыдущего пункта формула 8 рассчитывается на основе прогнозных данных. Показатель Inv_{sal}' – стоимость проданных товарных запасов – это прогнозная себестоимость продаж по товарной категории в следующем месяце. Чтобы не допустить разрыва прогнозных и фактических данных бухгалтерского учета за счет разных оценок, этот показатель должен учитывать фактическую себестоимость имеющихся остатков товаров и прогнозную себестоимость продаж по товарной категории (ProC), рассчитанную по формуле 6. Показатель Inv_{sal} рассчитывается методом средней взвешенной или ФИФО, в зависимости от того, какой способ учета товаров применяется в бухгалтерском учете. За счет такого подхода прогнозная себестоимость продаж (ProC) буквально вписывается в фактические данные бухгалтерского учета о наличии товарных запасов.

Соответственно, показатель Inv_{bal}' – это стоимость остатков по товарной категории на конец месяца, который учитывает бухгалтерскую стоимость остатков, прогнозную себестоимость продаж и метод списания запасов в учете.

Если углубиться в цепочку предыдущих формул, то видно, что товарные запасы на конец периода – Inv_{bal} – рассчитываются на основе фактической оборачиваемости прошлого периода, скорректированной на коэффициент ожидания, фактической учетной стоимости остатков товаров на на-

чало периода, прогнозной себестоимости продаж, учитывающей целевую рентабельность и целевую емкость постоянных и переменных расходов. Предложенная последовательность расчетов позволяет при определении стоимости (лимита) закупок непрерывно учитывать требования к рентабельности и оборачиваемости по категориям товарных запасов.

Далее запишем формулу товарных остатков на конец месяца в виде обычной формулы товародвижения:

$$\begin{aligned} & \text{Товарные запасы на конец периода} \\ & = \text{товарные запасы на начало периода} \\ & + \text{закупка товарных запасов в периоде} \\ & - \text{продажи товарных запасов в периоде} \end{aligned}$$

В виде обозначений, используемых в этой публикации, формула примет следующий вид:

$$Inv_{bal'} = Inv_{bal0'} + Inv_{buy} - Inv_{sal'} \quad (9),$$

где:

$Inv_{bal'}$ – стоимость остатков на конец периода в рублях, по товарной категории;

$Inv_{bal0'}$ – стоимость остатков на начало периода по данным бухгалтерского учета в рублях, по товарной категории;

Inv_{buy} – стоимость закупки в рублях, по товарной категории;

$Inv_{sal'}$ – стоимость проданных запасов в рублях, по товарным категории (как указано выше, рассчитывается методом средней или ФИФО на основании учетной стоимости остатков текущего месяца и прогнозной стоимости продаж в следующем месяце).

Из формулы 9 можно рассчитать стоимость (лимит) закупки:

$$Inv_{buy} = Inv_{bal'} - Inv_{bal0'} + Inv_{sal'} \quad (10).$$

$$Inv_{buy} = \frac{D_{inv} * Inv_{sal'}}{d * k4} - Inv_{bal0'} + Inv_{sal'} \quad (11),$$

В формуле 11 товарные запасы на начало месяца $Inv_{bal0'}$ – это фактические данные бухгалтерского учета; показатель стоимости прогнозируемых продаж $Inv_{sal'}$ – учитывает фактическую себестоимость остатков и целевую себестоимость продаж; а стоимость остатков на конец месяца

$(\frac{D_{inv} * Inv_{sal'}}{d * k4} = Inv_{bal'})$ учитывает фактическую оборачиваемость, скорректированную на коэффициент ожидания. Применение фактических и прогнозных целевых показателей одновременно обеспечивает актуализацию показателя стоимости (лимита) закупок в режиме реального времени.

Показатель стоимости (лимита) закупок по товарным категориям вносится в учетно-аналитическую систему и корректируется при изменении любых фактических и целевых значений. Данный показатель передается менеджерам отдела закупок, которые формируют необходимый список закупаемых номенклатур, учитывая наименование

бренда и условия расчетов с конкретными поставщиками. При осуществлении фактической операции закупки ее сумма автоматически уменьшает прогнозируемую стоимость (лимит) закупки и сигнализирует ответственным за управление закупками об «исчерпании» лимита.

Важно, что при принятии решений по каждой закупаемой номенклатуре в учетно-аналитической системе в обязательном порядке должна заводиться также информация по условиям расчетов с конкретными поставщиками. Обязательными реквизитами являются – валюта договора и условия оплаты. Стоимость закупки автоматически формирует кредиторскую задолженность перед поставщиком [5, 13, 15]. Это важный момент, так как он позволяет при расчете рентабельности по отдельной номенклатуре учитывать длину операционного и финансового цикла и соответствующие финансовые расходы.

Контроль оборачиваемости по отдельным номенклатурам

На основе стоимости (лимита) закупки менеджеры отдела закупок формируют перечень закупаемых номенклатур, в котором, как минимум, указаны наименования конкретных номенклатур, бренды, поставщики, желаемое количество ($Inv_{buy\ nat}$), целевая стоимость закупки одной номенклатуры (SKU_{buy}). Сотрудники юридического отдела проверяют добросовестность поставщиков, возможность расчетов в валюте и условия ввоза товаров на территорию России [32, 33].

Контроль оборачиваемости в натуральных единицах измерения.

Расчет конкретного количества закупаемых номенклатур напрямую связан непрерывным контролем их оборачиваемости. Для этого используют показатель оборачиваемости отдельной номенклатуры ADS (average daily sales). Обычно его рассчитывают в натуральных единицах измерения за последний месяц:

$$ADS = \frac{Sal}{n} \quad (12),$$

где:

ADS – ежедневные усредненные продажи номенклатуры в натуральных единицах за период;

Sal – продажи номенклатуры в натуральных единицах за период;

n – количество дней в периоде.

Несмотря на свою простоту, данный показатель очень важен для проверки, так как при его некорректном расчете (например, завышении продаж и завышении оборачиваемости) компания «заморозит» деньги, вложенные в покупку данной номенклатуры, и ей придется прибегнуть к разнообразным методам продвижения этой номенклатуры, что, скорее всего, снизит ее рентабельность. Обычно ADS рассчитывают как по всем складам хранения товара, так и по каждому складу хранения товара на маркетплейсе. Для вычисления корректного ADS стоит брать значения продаж за последний месяц,

когда данный товар имелся на складе в количестве больше 1-2 штук (так как меньшее количество товаров на складе может быть системной ошибкой, т.е. по факту являться украденным или потерянным товаром).

Если данные о продажах по конкретной номенклатуре уже имеются в системе, то проверка не займет много времени. Если же товар новый и до этого никогда не продавался, то аналитикам необходимо подобрать продаваемый аналог и взять его показатель ADS, скорректировав последний в соответствие с собственным опытом. Возможно, данные об оборачиваемости отдельных номенклатур будут приобретены у компаний, которые специализируются на маркетинговых исследованиях.

Если планируется закупка номенклатур под промоактивности (увеличенные продажи из-за вложения поставщика в рекламу), необходимо указать промокоэффициент (однако критически подходит к его оценке), который будет умножаться на исторический ADS и повышать его.

ADS необходимо корректировать также для сезонных товаров. Например, для новогодних товаров (елки, игрушки, гирлянды) или садовых инструментов и инвентаря. Их продажи всегда повышаются перед сезоном. Поэтому также необходимо указывать сезонный коэффициент для каждой номенклатуры, если закупка планируется перед началом сезона.

Контроль оборачиваемости через прогнозирование остатков номенклатуры в натуральных единицах измерения.

Для контроля оборачиваемости по каждой номенклатуре необходимо получить следующую информацию из учетно-аналитической системы (все показатели берутся в натуральных единицах измерения):

- текущие запасы номенклатуры на всех складах;

- уже подтвержденные, но не полученные на складе заказы номенклатуры;

- логистическое плечо поставщика (сколько единиц из текущих запасов номенклатуры будет продано до того момента, как согласуемый заказ поступит на склад).

На основе всей этой информации рассчитывают целевой уровень остатков по отдельной номенклатуре в натуральных единицах измерения ($Inv_{pro\ nat}$):

$$Inv_{pro\ nat} = D_{inv} * ADS - Inv_{bal\ nat} - Inv_{buy\ nat} + ADS * Inv_{log\ nat} \quad (13),$$

где:

D_{inv} – целевой уровень товарных запасов в днях, по товарной категории;

ADS – средние продажи номенклатуры в натуральных единицах за период;

$Inv_{bal\ nat}$ – текущий остаток номенклатуры в натуральных единицах;

$Inv_{buy\ nat}$ – согласованная закупка номенклатуры в натуральных единицах;

$Inv_{log\ nat}$ – логистическое плечо номенклатуры в натуральных единицах.

В формуле 13 сначала рассчитывают, сколько единиц необходимо купить под

целевой уровень товарных запасов при продажах, которые рассчитываются по средним ежедневным продажам за последний месяц, когда номенклатура была на складе. Далее производится корректировка на согласованные, но неоприходованные закупки. Помимо этого, стоит учесть, что заказанная номенклатура поступит не сразу, а через определенный промежуток времени – логистическое плечо. Поэтому может возникнуть такая ситуация, когда номенклатура закончится раньше, чем поступит новая закупка. Чтобы этого не допустить, необходимо прибавить те количества, которые будут проданы за время доставки, т.е. за время логистического плеча.

Контроль рентабельности по каждой номенклатуре

Далее по каждой номенклатуре осуществляется проверка рентабельности. Данная проверка необходима, чтобы в будущем была возможность снизить цену, в случае замедления продаж, а также покрыть расходы финансового цикла, если он требует привлечения внешнего финансирования [27, 31].

Для корректного расчета рентабельности по отдельной номенклатуре необходимо учесть следующие показатели:

- фронт-маржу (front margin) – рентабельность номенклатуры по валовой прибыли [21,22];
- бэк-маржу (back margin) – дополнительная прибыль, которая может быть получена за счет поставщика;
- стоимость денег или затраты по финансированию финансового цикла.

Расчет фронт-маржи (рентабельности по валовой прибыли).

Чтобы рассчитать фронт-маржу, необходимо иметь данные о прошлых ценах продажи по каждой номенклатуре, предполагаемой цене продажи, а также информацию из внешних источников о минимальных ценах конкурентов. Между этими значениями берется наименьшее значение и рассчитывается фронт-маржа:

$$FM = \frac{Saleprice - Buyprice}{Saleprice} \quad (14),$$

где:

FM – фронт-маржа, в долях (или в процентах);

Saleprice – минимальная цена продажи номенклатуры в рублях;

Buyprice – цена закупки номенклатуры в рублях.

Можно также рассчитать фронт-маржу в абсолютном значении для всех согласованных количеств, чтобы видеть, сколько в рублевом выражении принесет валовой прибыли закупка.

Расчет бэк-маржи.

Бэк-маржа (BM) – это часть прибыли, которая может быть получена за счет различных бонусов от поставщика. Бэк-маржа обычно включает в себя:

- ретро-бонус (RB) – выплата поставщиком определенной суммы при достижении установленных в договоре условий (напри-

мер, выплата вознаграждения в размере 5% от суммы закупки товаров при условии, что ее величина достигла 50 миллионов рублей);

- маркетинговый бонус (MB) – выплата поставщиком вознаграждения за проведение рекламной акции за счет покупателя товара (например, баннеры на главной странице сайта компании, поднятие карточки товара в начале списка, реклама по телевизору и т.п.). Указанное вознаграждение может представлять собой, в том числе, снижение цены для покупателя или выплату определенной бонусной суммы;
- логистический бонус (LB) – вознаграждение за доставку до склада покупателя, если товар поставляется на распределительный центр.

В расчет бэк-маржи могут включаться также штрафы – компенсация за нарушение условий договора (обычно, не более 15% от суммы заказа). Согласно поправкам, принятым в 2016 году в пункт 4 статью 9 Федерального закона «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации», совокупный размер вознаграждения по продовольственным товарам (ретро-бонус, маркетинговый бонус, логистический бонус и т.п.) не должен составлять больше 5% от стоимости купленных товаров или объема продажи (без учета суммы НДС и суммы акциза). Данная норма применяется с 1 января 2017 года [1].

Чтобы информация о дополнительных бонусах была доступна для проверки, в предыдущем пункте мы указали, что условия расчетов с поставщиками в обязательном порядке вносятся в учтено-аналитическую систему.

Расчет бэк-маржи производится по следующей формуле:

$$BM=RB+MB+LB, \quad (15)$$

В формуле 15 расчет может производиться в долях или процентах.

Расчет расходов на финансирование финансового цикла.

Стоимость денег (или стоимость привлеченного финансирования для завершения финансового цикла) необходимо учитывать, в том случае, если номенклатура закупается на условиях предоплаты или если предполагаемый срок ее оборачиваемости длиннее, чем отсрочка по оплате кредиторской задолженности у поставщика. В этом случае оплата дебиторской задолженности (авансов) или кредиторской задолженности производится обычно за счет собственных средств, извлеченных из других проектов, или заемных средств [11, 14, 16].

Необходимо сказать, что обычно стоимость источников финансирования операционной деятельности отдельно не рассчитывается [18]. Однако в случае электронной коммерции, когда любые решения принимаются как на уровне всего бизнеса, так и одной номенклатуры, а масштаб торговли имеет решающее значение в создании стоимости компании, необходимо принимать во внимание любые расходы, в том числе,

связанные с завершением операционного и финансового циклов [19].

В этой связи возникает необходимость оценки финансовых расходов. В общем виде расчет финансовых расходов можно сделать по следующей формуле:

$$\%FC = \frac{\%PP * (Inv_{buy\ nat} * SKU_{buy}) * \frac{\%k}{360} + (PP + D_{SKU}) + \%PostP * (Inv_{buy\ nat} * SKU_{buy}) * \frac{\%k}{360} * (D_{SKU} - PostP)}{Inv_{buy\ nat} * SKU_{buy}} \quad (16),$$

где:

- %FC – финансовые расходы в процентах;
- %PP – процент закупки товаров в предоплату;

Inv_{buy nat} – согласованная закупка номенклатуры в натуральных единицах;

SKU_{buy} – целевая стоимость закупки одной номенклатуры;

%k – ставка привлечения денежных средств (например, доступная кредитная ставка) или ставка отвлечения собственных средств (например, доступная депозитная ставка);

PP – период предоплаты в днях;

D_{SKU} – целевой уровень оборачиваемости товарных запасов в днях, по номенклатуре (берется в соответствии с целевым уровнем оборачиваемости по соответствующей товарной категории);

%PostP – процент закупки вотсрочку платежа;

PostP – период отсрочки в днях.

В абсолютном выражении стоимость привлеченного финансирования рассчитывается по формуле:

$$FC = \%PP * (Inv_{buy\ nat} * SKU_{buy}) * \frac{\%k}{360} * (PP + D_{SKU}) + \%PostP * (Inv_{buy\ nat} * SKU_{buy}) * \frac{\%k}{360} * (D_{SKU} - PostP) \quad (17).$$

Данный расчет можно произвести в учетно-аналитической системе только в том случае, если все предыдущие данные (включая, условия расчетов с поставщиками) внесены в систему и «привязаны» к конкретной товарной категории и (или) к номенклатуре.

Расчет рентабельности номенклатуры с учетом финансовых расходов.

На основании вышеприведенных формул скорректируем расчет рентабельности по валовой прибыли:

$$FM' = FM + BM - \%FC \quad (18),$$

где:

FM' – скорректированная рентабельность по валовой прибыли в процентах;

FM – фронт маржа в процентах;

BM – бэк маржа в долях в процентах;

FC – финансовые расходы в процентах.

Наконец, для финальной проверки фактической рентабельности необходимо посчитать рентабельность номенклатуры с учетом прогнозных постоянных и переменных расходов:

$$ROS = FM - VProFC - VProVC \quad (19),$$

где:

ROS – фактическая рентабельность продаж номенклатуры в процентах;

FM – рентабельность номенклатуры по валовой прибыли, скорректированная на бэк маржу и финансовые расходы в процентах;

VFC – емкость прогнозируемых постоянных расходов в процентах;

VVC* – емкость прогнозируемых переменных расходов для товарной категории в процентах.

Рассчитанную таким образом рентабельность затем необходимо сверить с целевой рентабельностью по категории, чтобы согласовать или отклонить отдельные номенклатуры к закупке.

После прохождения всех этапов проверки заказа на закупку отправляется поставщику. Вносится либо предоплата, которая привязывается в учетно-аналитической системе к заявке на закупку, либо происходит оприходование товара от поставщика и формирование кредиторской задолженности. Эти данные хранятся в системе и образуют показатели дебиторской задолженности и кредиторской задолженности для управления платежеспособностью [24, 25].

Важно, что представленная выше методика анализа и управления оборотным капиталом начинается с прогнозирования рентабельности и себестоимости продаж (формула 6), затем через управление и контроль оборачиваемости переходит в прогнозирование стоимости (лимита) закупки по товарной категории (формулы 10 и 11) и завершается анализом фактической рентабельности отдельной номенклатуры с учетом финансовых расходов на ее приобретение (формула 16, 18, 19). «Цикличность» методики указывает на то, что прогнозные и фактические данные дополняют друг друга, создавая актуальную аналитическую информацию в режиме реального времени [23]. Наиболее «узким» местом методики является переход от стоимости (лимита) закупки по товарной категории (Inv_{buy}) к количеству ($Inv_{buy, nat}$) и стоимости отдельных номенклатур (SKU_{buy}), относящихся к этой категории. Несмотря на выдающиеся возможности современных информационных систем, окончательное решение в выборе покупаемых номенклатур остается за человеком; а «удачность» решения порой зависит от факторов, которые не могли быть учтены никакой информационной системой и называются «интуицией».

Выводы

В электронной коммерции в наибольшей степени проявляются современные требования к управлению оборотным капиталом. Эти требования сводятся к непрерывной актуализации любых фактических значений оборачиваемости и рентабельности на уровне одной номенклатуры и всего бизнеса.

В этой связи в разработанной методике был предложен расчет целевой себестоимости и целевой стоимости (лимита) закупки товаров по товарной категории. Важно, что при расчете этого показателя учитывалась фактическая оборачиваемость номенклатур, скорректированная на коэффициент ожидания, и фактические остатки товаров

по этой категории по данным бухгалтерского учета. При этом прогнозная себестоимость продаж рассчитывалась по целевой себестоимости. Таким образом, показатель прогнозной закупки соединяет в себе фактические и прогнозные данные по движению товаров, что и создает возможность управления товарными запасами в режиме реального времени.

Кроме этого, данный показатель учитывает целевую себестоимость, определенную заданным уровнем рентабельности. Это означает, что целевая закупка – это результат балансирования между оборачиваемостью и рентабельностью, рассчитанными в режиме реального времени.

При этом важно, чтобы прогнозные значения закупок непрерывно вносились в учетно-аналитическую систему. На основе прогноза закупки по категориям товаров происходит переход к формированию перечня закупок по отдельным номенклатурам, привязанным к условиям расчетов с конкретными поставщиками. Это очень важный момент, так как целевая закупка не только «распадается» на конкретные номенклатуры с обязательным контролем их оборачиваемости по имеющимся данным, но и производится проверка целевой рентабельности, которая учитывает условия оплаты номенклатуры конкретному поставщику.

Таким образом, цель данной статьи – разработать оригинальную методику управления оборотным капиталом в режиме реального времени на основе показателей оборачиваемости и рентабельности с формированием рекомендаций по управлению этими показателями в информационных системах – считаем достигнутой.

Литература

1. Федеральный закон «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» от 28.12.2009 № 381-ФЗ. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_95629/
2. Алиева М.Ю. Опыт анализа рентабельности оборотных активов организации. // Управленческий учет. – 2021. – № 10-3. – С. 456-465.
3. Бабурина Д.А. Особенности бухгалтерского учета материально-производственных запасов в системе SAP ERP // Экономика и управление в XXI веке: тенденции развития. – 2014. – № 18. – С. 74-78.
4. Бобылева, А.З., Пеганова О.М. Управление оборотным капиталом : учебник для вузов / под редакцией А.З. Бобылевой. – М.: Изд-во Юрайт. – 2024.
5. Газарян Р.А. Управление оборотным капиталом компании в системе сбалансированных показателей. // Вопросы студенческой науки. – 2020. – № 8 (48). – С. 262-271.
6. Губина О.В., Боброва Е.А., Чекулина Т.А., Мосина Е.И. Системный подход к разработке модели управления структурой оборотных активов и эффективностью их использования // Вестник Орел ГИЭТ. – 2021. – № 1 (55). – С. 56-62.

7. Ильина Е.А., Монгуш Ю.Д. Алгоритм управления оборотными активами сельскохозяйственного предприятия. // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2020. – № 2 (81). – С.132-141.

8. Каледин С.В. Оборотный капитал. Управление и финансирование // Электронное издание. 2023.

9. Картузова А.А., Зяблицкая Н.В., Манина Е.А. Сущность, состав и структура оборотного капитала // Современные научные исследования и разработки. – 2019. – № 1. – С. 481-485.

10. Ковалева И.П., Колтышева М.О. Российские особенности формирования и анализа оборотных активов в организации. // Вектор экономики. – 2020. – № 10 (52). – С.9.

11. Кузнецова Ю.В. Проблема понятия оборотных средств и эффективность их использования. // Вестник науки и образования. – 2019. – № 11 (23). – С. 54-58.

12. Малахова О.С. Разработка политики управления формированием оборотных активов предприятия. // Вестник магистратуры. – 2017. – № 1-1 (64). – С. 74-76.

13. Машковцева Н.А., Измайлова С.А. Комплексный подход к анализу оборачиваемости оборотного капитала // Студенческий форум. – 2020 г. – № 35 (128). – С. 66-67.

14. Мельник М.В., Поздеев В.Л. Экономический анализ: учебник и практикум для среднего профессионального образования. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд-во Юрайт. – 2022.

15. Михайлина Е.А. Экономическая сущность оборотных активов, оборотных средств и оборотного капитала. // Теория инноваций. – 2018. – № 1. – С. 83-88.

16. Мокина Л.С. Управление оборотным капиталом хозяйствующего субъекта как важное направление его краткосрочной финансовой политики // СКИФ. Вопросы студенческой науки. – 2017. – № 13. – С. 91-96.

17. Негаишев Е.В. Шеремет А.Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2024.

18. Никифорова Н.А., Тафинцева В.Н. Управленческий анализ : учебник для бакалавриата и магистратуры. – М.: Юрайт. – 2021.

19. Одиноков С.Н. Актуальные проблемы анализа и управления оборотным капиталом // Молодой ученый. – 2019. – № 8. – С. 641-645.

20. Папалашев А.А. Определение и сущность оборотного капитала для управления и оптимизации финансового состояния предприятия. // Вестник научной мысли. – 2022. – № 4. – С. 87-93.

21. Пласкова Н.С. Анализ финансовой отчетности, составленной по МСФО : учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2022.

22. Погодина Т.В. Финансовый менеджмент: учебник и практикум для вузов. – М.: Изд-во Юрайт, 2022.

23. Российский статистический ежегодник: Стат. сб. – Москва: Госкомстат России, 2021.

24. Руденский Н.С. Современные подходы к оптимизации политики управления оборотного капитала на основе коэффициентного анализа. // Молодой ученый. – 2019. – № 42 (280). – С. 216-217.

25. Савицкая Г.В., Гудкова Е.А. Экономическая сущность оборотного капитала как объекта бухгалтерского учета и анализа // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – Т. 22. – № 7 (457). – С. 828-842.

26. Скворцова Н.А., Ченцова К.Г. Развитие системы электронной коммерции торговых компаний. // Научные записки. ОрелГИЭТ. – № 1 (33). – 2020. – С. 20-24

27. Смородина Е.А., Мурашева Е.А. Оборотный капитал на предприятии: методы анализа и политика управления. // Colloquium-Journal. – 2019. – № 16-8-(40). – С. 6-9.

28. Степанов Д.Ю. Настройка, разработка и отражение бизнес-процессов закупки в системе SAP ERP (часть 2). // Корпоративные информационные системы. – 2020. – № 4 (12). – С. 91-99.

29. Ульянова Н.В., Золотухина Т.С. Современные методы анализа и управления оборотным капиталом // Аудит. – 2023. – № 4 (188). – С. 44-50.

30. Шеина Е.Г. Экономическая сущность оборотного капитала и классификация источников его финансирования на предприятии. // Российское предпринимательство. – 2017. – Т. 18. – №.6. – С. 993-1004.

31. Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций : практическое пособие. – М.: ИНФРА-М, 2022.

32. Шмелевич Т.В. О роли диагностики оборотных активов в финансово-логистическом анализе деятельности предприятия. // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2022. – № 8 (90). – С. 263-267.

33. Шубаева В. Г., Шимко П.Д. Финансовый менеджмент транснациональной компании : учебник и практикум для вузов ; под науч. ред. И. А. Максимцева. – М. : Изд-во Юрайт, 2024.

References

1. Federal Law "On the Fundamentals of State Regulation of Trade Activities in the Russian Federation" dated 28.12.2009 No. 381-FZ. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_95629/

2. Alieva M.Yu. Experience in analyzing the profitability of an organization's current assets. // Management accounting. – 2021. – No. 10-3. – Pp. 456-465.

3. Baburina D.A. Features of accounting for inventories in the SAP ERP system // Economy

and Management in the 21st Century: Development Trends. – 2014. – No. 18. – Pp. 74-78.

4. Bobyleva, A.Z., Peganova O.M. Working Capital Management: a textbook for universities // edited by A.Z. Bobyleva. – М. : Yurait Publishing House, 2024.

5. Gazaryan R.A. Working capital management of the company in the balanced scorecard. // Questions of student science. – 2020. – No. 8 (48). – Pp. 262-271.

6. Gubina O.V., Bobrova E.A., Chekulina T.A., Mosina E.I. A systems approach to developing a model for managing the structure of current assets and the efficiency of their use. // Bulletin of the Orel GIET. – 2021. – No. 1 (55). – Pp. 56-62.

7. Ilyina E.A., Mongush Yu.D. Algorithm for managing current assets of an agricultural enterprise. // Bulletin of the Belgorod University of Cooperation, Economics and Law. – 2020. – No. 2 (81). – Pp.132-141.

8. Kaledin S.V. Working capital. Management and financing // Electronic publication. 2023.

9. Kartuzova A.A., Zyablitskaya N.V., Manina E.A. The essence, composition and structure of working capital // Modern scientific research and development. – 2019. – No. 1. – Pp. 481-485.

10. Kovaleva I.P., Koltysheva M.O. Russian features of the formation and analysis of current assets in the organization. // Vector of Economics. – 2020. – No. 10 (52). – Pp. 9.

11. Kuznetsova Yu.V. The problem of the concept of working capital and the efficiency of their use. // Bulletin of Science and Education. – 2019. – No. 11 (23). – Pp. 54-58.

12. Malakhova O.S. Development of a policy for managing the formation of current assets of an enterprise. // Bulletin of the Magistracy. – 2017. – No. 1-1 (64). – Pp. 74-76.

13. Mashkovtseva N.A., Izmailova S.A. An integrated approach to the analysis of working capital turnover // Student Forum. – 2020 – No. 35 (128). – Pp. 66-67.

14. Melnik M.V., Pozdeev V.L. Economic analysis: textbook and workshop for secondary vocational education. – 2nd ed., revised. and add. – М.: Yurait, 2022.

15. Mikhailina E.A. Economic essence of current assets, working capital and working capital. // Theory of innovations. – 2018. – No. 1. – Pp. 83-88.

16. Mokina L.S. Working capital management of an economic entity as an important direction of its short-term financial policy // SKIF. Issues of student science. – 2017. – No. 13. – Pp. 91-96.

17. Negashev E.V. Sheremet A.D. Methodology of financial analysis of commercial organizations. – М.: NITs INFRA-M, 2024.

18. Nikiforova N.A., Tafintseva V.N. Man-

agement analysis: a textbook for bachelor's and master's degrees. – М. : Yurait, 2021.

19. Odinokov S.N. Actual problems of analysis and management of working capital // Young scientist. – 2019. – No. 8. – Pp. 641-645.

20. Papalashhev A.A. Definition and essence of working capital for management and optimization of the financial condition of the enterprise. // Bulletin of scientific thought. – 2022. – No. 4. – P. 87-93.

21. Plaskova N.S. Analysis of financial statements prepared in accordance with IFRS: textbook. – 3rd ed., revised. and additional. – М. : INFRA-M, 2022.

22. Pogodina T.V. Financial management: textbook and practical training for universities. – М. : Yurait Publishing House, 2022. 23. Russian statistical yearbook: Stat. collection. – Moscow: State Statistics Committee of Russia, 2021.

24. Rudensky N.S. Modern approaches to optimizing working capital management policies based on ratio analysis. // Young scientist. – 2019. – No. 42 (280). – Pp. 216-217.

25. Savietskaya G.V., Gudkova E.A. Economic essence of working capital as an object of accounting and analysis // International accounting. – 2019. – Vol. 22. – No. 7 (457). – Pp. 828-842.

26. Skvortsova N.A., Chentsova K.G. Development of the e-commerce system of trading companies. // Scientific notes. OrelGIET. – No. 1 (33). – 2020. – Pp. 20- 24

27. Smородina E.A., Murasheva E.A. Working capital at the enterprise: methods of analysis and management policy. // Colloquium-Journal. – 2019. – No. 16-8-(40). – P. 6-9.

28. Stepanov D.Yu. Setting up, developing and reflecting procurement business processes in the SAP ERP system (part 2). // Corporate information systems. – 2020. – No. 4 (12). – Pp. 91-99.

29. Ulyanova N.V., Zolotukhina T.S. Modern methods of analysis and management of working capital // Audit. – 2023. – No. 4 (188). – Pp. 44-50.

30. Sheina E.G. The economic essence of working capital and the classification of sources of its financing at the enterprise. // Russian entrepreneurship. – 2017. –Vol. 18. – No. 6. – Pp.993-1004.

31. Sheremet A.D., Negashev E.V. Methodology of financial analysis of commercial organizations: a practical guide. – М. : INFRA-M, 2022.

32. Shmulevich T.V. On the role of diagnostics of current assets in the financial and logistical analysis of the enterprise. // Economy and business: theory and practice. – 2022. – No. 8 (90). – Pp. 263-267.

33. Shubaeva V.G., Shimko P.D. Financial management of a transnational company: a textbook and workshop for universities; under the scientific editorship of I.A. Maksimtsev. – М. : Yurait, 2024.

Посещение военкомата по повестке – уважительная причина отсутствия на работе, по мнению судов

Сотрудника вызвали в военкомат по повестке, о чем он уведомил работодателя. Однако тот счел это прогулом и уволил сотрудника. Действия организации он оспорил. Апелляция и кассация сочли: специалист не вышел на работу по уважительной причине. На решение не повлияли доводы о том, что сотрудник отсутствовал всю смену, хотя был в военкомате несколько часов. Он находится далеко.

Документ: Определение 1-го КСОЮ от 24.06.2024 N 88-16622/2024

КОЗЕЛЬЦЕВА Елена Андреевна,
к.э.н., доцент кафедры учета, анализа и аудита
экономического факультета МГУ имени М. В. Ломоносова,
kozeltseva@econ.msu.ru

Обзор подходов к применению МСФО в странах БРИКС

Аннотация. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) получили широкое распространение в мире, в том числе и в странах БРИКС. В статье представлен обзор подходов к применению МСФО в Бразилии, России, Индии, Китае, Южно-Африканской Республике и отмечены их характерные особенности.

Ключевые слова: применение МСФО, национальные учетные стандарты, бухгалтерский учет в странах БРИКС.

KOZELTSEVA Elena Andreevna,
Candidate of Science (Economics), Associated Professor
at the Department of Accounting, Analysis and Audit,
Lomonosov Moscow State University,
kozeltseva@econ.msu.ru

An overview of approaches to IFRS adoption in the BRICS countries

Abstract. International Financial Reporting Standards (IFRS) have been adopted by many countries around the world, including the BRICS countries. The article provides an overview of approaches to IFRS adoption in Brazil, Russia, India, China and South Africa and reveals their special features.

Keywords: IFRS adoption, national accounting standards, accounting in the BRICS countries.

БРИКС (от англ. BRICS) представляет собой межгосударственное объединение ряда стран. До 1 января 2024 года в состав объединения входили пять стран – Бразилия, Россия, Индия, Китай и Южно-Африканская Республика. Следует отметить, что формат такого объединения образовался в июне 2006 года при участии России, Бразилии, Индии и Китая, а в декабре 2010 года к ним присоединилась Южно-Африканская Республика. Начиная с 1 января 2024 года состав участников объединения расширился – полноформатными членами БРИКС стали Египет, Эфиопия, Иран, Объединенные Арабские Эмираты и Саудовская Аравия.

Согласно статистическим данным страны БРИКС совместно занимают 30% территории земного шара, на них приходится 45% от общей численности мирового населения, 20% и 12% от объема мировой торговли товарами и услугами соответственно.

Одним из приоритетных направлений взаимодействия в рамках БРИКС является экономическое сотрудничество. Общемировые процессы интеграции в сфере экономики, развития рынков капитала обусловили

необходимость формирования международной учетной системы, в рамках которой был разработан единый набор стандартов финансовой отчетности, применимых компаниями в любой стране, – международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Более 140 стран используют систему МСФО, и страны БРИКС не являются исключением. Понимание сложившихся в странах БРИКС подходов к внедрению МСФО позволит обеспечить эффективное взаимодействие между странами в экономической сфере. В статье приводится обзор подходов к применению МСФО в Бразилии, России, Индии, Китае, Южно-Африканской Республике и выявляются их характерные особенности.

• Бразилия

Стандартизация бухгалтерского (финансового) учета и финансовой отчетности в Бразилии происходит при активном участии Федерального совета по бухгалтерскому учету (Conselho Federal de Contabilidade – CFC), национальной профессиональной бухгалтерской организации. В настоящее время национальные учетные стандарты (так называемые «ГААП Бразилии», да-

лее – ГААП Бразилии) разрабатываются «Комитетом по бухгалтерским стандартам» (Comité de Pronunciamentos Contábeis – CPC), созданным в 2005 году по решению и под эгидой Федерального совета по бухгалтерскому учету с целью сближения бразильской учетной практики с международными требованиями. Комитет выпускает как сами учетные стандарты (ГААП Бразилии), так и разъяснения (интерпретации) к ним, а также практические руководства по использованию стандартов. Применение стандартов, разработанных «Комитетом по бухгалтерским стандартам», утверждается Комиссией по ценным бумагам (Comissão de Valores Mobiliários – CVM) в отношении листинговых компаний и Федеральным советом по бухгалтерскому учету (CFC) – для остальных компаний.

Вступление в силу в 2008 году Закона № 11.638/07 (обновленного Закона «О компаниях») положило начало активному сближению (конвергенции) национальных учетных стандартов с международными требованиями. Был взят курс на приведение ГААП Бразилии в соответствие с меж-

дународными стандартами финансовой отчетности (МСФО). В результате этого процесса в Бразилии сформировался подход, согласно которому используются как адаптированные к МСФО национальные учетные стандарты (ГААП Бразилии), так и непосредственно международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Адаптированные к МСФО национальные учетные стандарты представляют собой ГААП Бразилии, выпускаемые «Комитетом по бухгалтерским стандартам», которые по своему содержанию во многом соответствуют МСФО, разрабатываемым Советом по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board – IASB). По мере внесения Советом по МСФО поправок в действующие стандарты и выпуска новых МСФО актуальные изменения находят отражение в системе ГААП Бразилии. В целом ГААП Бразилии применяются компаниями при подготовке индивидуальной финансовой отчетности. Следует отметить, что в 2021 году «Комитетом по бухгалтерским стандартам» также выпустил учетные стандарты для малых и микро-компаний, которые соответствуют требованиям МСФО для малых и средних предприятий.

Непосредственно международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), выпускаемые Советом по МСФО, переводятся на португальский язык и ежегодно публикуются при содействии Бразильского Института независимых аудиторов (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON). «Комитетом по бухгалтерским стандартам» одобряет их применение на территории Бразилии (в соответствии с Меморандумом от 28 января 2010 года о сотрудничестве с Советом по МСФО). Международные стандарты финансовой отчетности применяются, прежде всего, общественно значимыми компаниями. К таким компаниям относятся: листинговые компании, инвестиционные компании открытого типа, коммерческие банки и иные финансовые организации, страховые компании, а также крупные компании (крупной считается компания, совокупная величина активов которой составляет более 240 млн. реалов или годовая валовая выручка превышает 300 млн. реалов). С 1 января 2010 года эти компании обязаны использовать МСФО для целей подготовки консолидированной финансовой отчетности. С 2012 года также действует требование для всех иностранных компаний, ценные бумаги которых котируются на фондовых биржах Бразилии, представлять Комиссии по ценным бумагам (CVM) промежуточную и годовую консолидированную финансовую отчетность на португальском языке, подготовленную в соответствии с требованиями МСФО.

• Россия

В Российской Федерации курс на сближение с международными стандартами финансовой отчетности был взят в 1990-ые годы прошлого века. В 1998 году постановлением Правительства № 283 была утверждена «Программа реформирования бухгалтерского

учета в России в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности», определившая МСФО в качестве основного инструмента реформирования национальной учетной системы. В 2004 году была принята Концепция развития бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2004-2010 гг.). В Концепции в числе приоритетных задач обозначено формирование инфраструктуры применения международных стандартов финансовой отчетности, включая создание процедуры одобрения МСФО, а также отмечена необходимость первостепенного применения международных стандартов для целей формирования консолидированной финансовой отчетности общественно значимыми компаниями (ценные бумаги которых допущены к обращению на организованном фондовом рынке). В 2010 году был принят Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», утвердивший обязательное применение МСФО российскими организациями при составлении консолидированной финансовой отчетности. А в 2011 году вступило в силу постановление Правительства Российской Федерации от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации».

В Российской Федерации сложился подход, согласно которому применяются две системы стандартов – национальные учетные стандарты и международные стандарты финансовой отчетности.

Национальные учетные стандарты – Федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ), включая разработанные за период с 1994 по 2017 г. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), утверждаются Министерством финансов Российской Федерации. Положения Федеральных стандартов бухгалтерского учета во многом базируются на требованиях международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Международные стандарты финансовой отчетности также выступают в качестве инструмента формирования учетной политики российских организаций в случае отсутствия отдельных способов учета в федеральных стандартах. Индивидуальная бухгалтерская (финансовая) отчетность российских компаний формируется в соответствии с национальными учетными стандартами.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) переводятся на русский язык и проходят процедуру одобрения со стороны Министерства финансов Российской Федерации. Решение о введении в действие документов МСФО (текстов стандартов и разъяснений к ним) на территории Российской Федерации принимается Министерством финансов Российской Федерации по согласованию с Банком России и на основе заключения специально созданного эксперт-

ного органа (Фонд «НСФО»). Начиная с 2012 года, МСФО являются обязательными для применения при составлении консолидированной финансовой отчетности рядом организаций. К таким организациям относятся: кредитные организации, страховые организации (исключение составляют страховые медицинские организации, осуществляющие деятельность исключительно в сфере обязательного медицинского страхования); негосударственные пенсионные фонды; управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов; клиринговые организации; федеральные государственные унитарные предприятия (перечень утверждается Правительством Российской Федерации); акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности (перечень утверждается Правительством Российской Федерации); иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам путем их включения в котировальный список.

• Индия

В Индии разработка учетных стандартов осуществляется при участии Института профессиональных бухгалтеров (Institute of Chartered Accountants of India – ICAI). Национальное управление по финансовой отчетности (National Financial Reporting Authority – NFRA), созданное в 2013 году проводит экспертизу разработанных стандартов и консультирует Правительство Индии по вопросу их одобрения для применения компаниями. Министерство по корпоративным вопросам (Ministry of Corporate Affairs – MCA) объявляет о вступлении в силу одобренных стандартов путем их публикации в Правительственном вестнике Индии (The Gazette of India).

С 2006 года при содействии Института профессиональных бухгалтеров (ICAI) национальная учетная система Индии ориентируется на соответствие требованиям международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В Индии применен подход, согласно которому используются две системы учетных стандартов: Индийские стандарты бухгалтерского учета (Indian Accounting Standards – IndAS) и действующие стандарты бухгалтерского учета (Accounting Standards – AS).

Индийские стандарты бухгалтерского учета (Ind AS) основаны на международных требованиях и в значительной мере сближены с МСФО, разрабатываемыми Советом по МСФО. Эти стандарты представляют собой своего рода модифицированную версию МСФО (используется несколько иная терминология, есть изменения в отдельных требованиях к раскрытию информации). Каждый стандарт из серии Индийских стандартов бухгалтерского учета содержит приложение, в котором разъясняются основные различия между данными стандартами и соответствующими МСФО. Индийские стандарты бухгалтерского учета утверждаются Министерством по корпоративным вопросам (MCA) и публикуются на хин-

Таблица 1.

Применение Индийских стандартов бухгалтерского учета*

Этапы	Дата	Компании
1 этап	1 апреля 2015 года	<i>Добровольное применение</i> компаниями (за исключением коммерческих банков и иных финансовых организаций, а также страховых компаний)
	1 апреля 2016 года	<i>Обязательное применение</i> следующим компаниям (кроме коммерческих банков и иных финансовых организаций, а также страховых компаний): • листинговыми компаниями, а также компаниями, находящимися в процессе прохождения процедуры листинга на фондовых биржах в Индии или за рубежом, чистая стоимость которых составляет 500 кроров (1 крор соответствует 10 млн. рупий) и более; • не являющимися листинговыми компаниями, чистая стоимость которых составляет 500 кроров и более
2 этап	1 апреля 2017 года	<i>Обязательное применение</i> следующим компаниям: • листинговыми компаниями, а также компаниями, находящимися в процессе прохождения процедуры листинга на фондовых биржах в Индии или за рубежом, которые не были охвачены первым этапом (кроме листинговых малых и средних компаний); • не являющимися листинговыми компаниями, чистая стоимость которых составляет от 250 до 500 кроров
3 этап	1 апреля 2018 года	Обязательное применение финансовыми организациями (кроме коммерческих банков), чистая стоимость которых составляет 500 кроров и более
4 этап	1 апреля 2019 года	Обязательное применение следующими финансовыми организациями (кроме коммерческих банков): • листинговыми финансовыми организациями, а также финансовыми организациями, находящимися в процессе прохождения процедуры листинга на фондовых биржах в Индии или за рубежом, чистая стоимость которых составляет менее 500 кроров; • не являющиеся листинговыми финансовыми организациями, чистая стоимость которых составляет от 250 до 500 кроров
5 и 6 этапы	Даты не установлены*	Обязательное применение следующими компаниями: • страховыми компаниями; • коммерческими банками

* Предполагалось, что для страховых компаний и коммерческих банков Индийские стандарты бухгалтерского учета станут обязательными для применения, начиная с 1 апреля 2019 года и с 1 апреля 2020 года соответственно, однако пока применение стандартов официально отложено.

ди в Правительственном вестнике Индии. Правительством Индии разработана и реализуется схема поэтапного применения Индийских стандартов бухгалтерского учета. Основные этапы этого процесса представлены в обобщенном виде в табл. 1.

Рассмотренная схема применения Индийских стандартов бухгалтерского учета реализуется как для подготовки консолидированной финансовой отчетности, так и в отношении формирования индивидуальной финансовой отчетности компаний.

Действующие стандарты бухгалтерского учета (AS) продолжают использовать компании (в том числе малые и средние предприятия), которые не обязаны применять Индийские стандарты бухгалтерского учета.

• Китай

В Китае в ходе процесса реформирования национальной учетной системы в направлении сближения с международными требованиями Министерство финансов выпустило два набора стандартов: Стандарты бухгалтерского учета для компаний (Accounting Standards for Business Enterprises – ASBEs) и Стандарты бухгалтерского учета для малых предприятий (Accounting Standards for Small-Sized Business Enterprises – ASSBEs).

Стандарты бухгалтерского учета для компаний (ASBEs) были утверждены в 2006 году в качестве обновленной системы национальных учетных стандартов (преимущественно для крупных и средних компаний), существенно приближенной к требованиям МСФО. Эти стандарты являются обязательными для применения китайскими листинговыми компаниями, начиная с 1 января 2007 года. Остальным компаниям в рекомендательном порядке предложено перейти на использование данной системы стандартов.

Стандарты бухгалтерского учета для малых предприятий (ASSBEs) были выпущены в 2011 году. В целом эти стандарты базируются на положениях МСФО для малых и средних предприятий (МСФО для МСП) и применяются малыми предприятиями Китая, начиная с 2013 года.

Следует отметить, что Китай выбрал подход, предполагающий внедрение международных требований в национальные учетные стандарты. В апреле 2010 года Министерство финансов Китая подготовило Дорожную карту по сближению Китайских учетных стандартов для компаний с системой МСФО, согласно которой стандарты будут совершенствоваться по мере внесения изменений в положения МСФО. В ноябре 2015 года Фонд МСФО и Министерство финансов Китая объявили о создании совместной рабочей группы для разработки способов продвижения использования МСФО в Китае (особенно компаниями, ориентированными на международный рынок). Поскольку некоторые китайские компании применяют непосредственно МСФО для выхода на фондовые рынки США и Европы, то с 2000 года МСФО, а с 2010 года – МСФО для МСП, на регулярной основе переводятся на китайский язык при содействии Министерства финансов Китая.

• Южно-Африканская Республика

В Южно-Африканской Республике решение о гармонизации национальных учетных стандартов с международными стандартами финансовой отчетности было принято в 1993 году Советом по учетной практике (Accounting Practice Board – APB), образованным при участии Института профессиональных бухгалтеров ЮАР (South African Institute of Chartered Accountants – SAICA). С 2003 года Совет по учетной практике начал выпуск национальных учетных стандартов – Стандартов общепризнанной практики бухгалтерского учета (Standards of Generally Recognised Accounting Practice – GRAP), которые по своему содержанию соответствовали требованиям МСФО и предназначались для использования всеми компаниями.

В 2011 Совет по учетной практике был преобразован в Комитет по стандартам финансовой отчетности (Financial Reporting Standards Council – FRSC). В соответствии с внесенными в законодательство изменениями было установлено обязательное применение требований международных стандартов финансовой отчетности, выпущенных Советом по МСФО и одобренных Комитетом по стандартам финансовой отчетности (FRSC), национальными листинговыми компаниями при формировании как индивидуальной, так и консолидированной

финансовой отчетности. Стандарты общепризнанной практики бухгалтерского учета оказались полностью идентичны МСФО, поэтому они были фактически отменены для отчетных периодов, начиная с 1 декабря 2012 года. В Южно-Африканской Республике действует подход, в соответствии с которым место национальных учетных стандартов занимают непосредственно МСФО.

Следует отметить, что применение МСФО компаниями, не являющимися листинговыми, осуществляется на базе системы общественно значимого рейтинга. Общественно значимый рейтинг компании определяется на основе суммы баллов, полученных исходя из ряда параметров, среди которых: численность сотрудников, сумма обязательств перед третьими лицами, величина оборота компании, а также количество акционеров. Компании, которые имеют общественно значимый рейтинг как минимум 100 баллов, могут выбрать для использования полную версию МСФО или МСФО для малых и средних предприятий (исключение составляют компании, на которые не распространяется сфера действия МСФО для малых и средних предприятий).

Малые и средние компании должны применять МСФО для малых и средних предприятий (МСФО для МСП). В Южно-Африканской Республике МСФО для МСП были

внедрены сразу после выпуска этих стандартов Советом по МСФО, что позволило всесторонне проанализировать проблемы практического применения компаниями требований стандартов, а также разработать специальное практическое руководство для микро предприятий.

Таким образом, представленный обзор подходов к применению международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в странах БРИКС (Бразилия, Россия, Индия, Китай и Южно-Африканская Республика) позволяет отметить их определенную схожесть.

В целом рассматриваемые страны БРИКС ориентируются на сохранение национальных учетных систем, но при этом стремятся к их дальнейшему развитию в направлении сближения с требованиями международных стандартов.

Литература/ References

1. О консолидированной финансовой отчетности. Федеральный закон от 27.07.2010 №208-ФЗ. / About the consolidated financial statements. Federal Law of July 27, 2010 № 208-FZ «About Consolidated Financial Statements».

2. Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации. Постановление Правительства Российской Федерации от 25.02.2011 №107. / On Approval of the Regulations on the Recognition of International Financial Reporting Standards and Clarification of International Financial Reporting Standards for Application in the Territory of the Russian Federation. Resolution of the Government of the Russian Federation No. 107 dated 02/25/2011 (комментарий: исправить на Resolution of the Government of the Russian Federation of 25 February 2011 No. 107 «Regulation On Endorsement of the International Financial Reporting Standards and Interpretations of the International Financial Reporting Standards for their Application in the Territory of the Russian Federation»).

3. Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 №283. / On approval of accounting reform program in accordance with International Financial Reporting Standards: Degree of the Government of the Russian Federation dated 03/06/1998 No.283 (комментарий: исправить на Resolution of the Government of the Russian Federation of 6 March 1998 No. 283 «On Approval of the Accounting Reform Program in accordance with International Financial Reporting Standards»).

4. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Одобрена приказом Министерства финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 года №180 / The concept of accounting and reporting development in the Russian Federation for the medium term. Approved by Order No. 180 of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated July 1, 2004 (комментарий: исправить на The Concept of Accounting and Reporting Development in the Russian Federation for the Medium Term. Approved by the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 1 July 2004 No.180).

5. Бухгалтерский учет и анализ: учебник. // А.Д. Шеремет, Е.В. Старовойтова; под общ. ред. проф. А.Д. Шеремета. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА - М, 2020. – 472 с. / Accounting and Analysis: textbook. //A.D. Sheremet, E.V. Starovoitova; under the general editorship of prof. A.D. Sheremet. – 3rd ed., reprint and additional – Moscow: INFRA-M, 2020. – 472 p. (комментарий: исправить на Sheremet A.D., Starovoitova E.V. Accounting and Analysis: Textbook. – 3rd ed., INFRA-M, Moscow, 2020. – 472 pp.).

6. Indian Accounting Standards (Ind AS): An Overview. The Institute of Chartered Accountants of India. – New Delhi, December 2021 (6th edition).

7. Rodrigues, L. L., Schmidt P., Santos J. L. The origins of modern accounting in Brazil: Influences leading to the adoption of IFRS // Research in Accounting Regulation. – 2012. – №24. – P.15-24.

8. Yang, Z. The Convergence of Chinese Ac-

counting Standards with International Standards // Advances on Economics, Business and Management Research. – 2019. – vol. 85. – P.77-79.

9. IFRS Standards – Application around the world. – Who uses IFRS Accounting Standards? – Brazil // Официальный сайт МСФО. URL: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/view-jurisdiction/brazil/>.

10. IFRS Standards – Application around the world. – Who uses IFRS Accounting Standards? – China // Официальный сайт МСФО. URL: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/view-jurisdiction/china>.

11. IFRS Standards – Application around the world. – Who uses IFRS Accounting Standards? – India // Официальный сайт МСФО. URL: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/view-jurisdiction/india/>.

12. IFRS Standards – Application around the world. – Who uses IFRS Accounting Standards? – South Africa // Официальный сайт МСФО. URL: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/view-jurisdiction/south-africa/>.

13. International Federation of Accountants – About IFAC. Membership profile: Brazil // Официальный сайт Международной федерации бухгалтеров. URL: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/brazil>.

14. International Federation of Accountants – About IFAC. Membership profile: China's mainland // Официальный сайт Международной федерации бухгалтеров. URL: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/china-mainland>.

15. International Federation of Accountants – About IFAC. Membership profile: India // Официальный сайт Международной федерации бухгалтеров. URL: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/india>.

16. International Federation of Accountants – About IFAC. Membership profile: South Africa // Официальный сайт Международной федерации бухгалтеров. URL: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/south-africa>.

Анонс

*Знание – это сила, но не сила, которая действует сама по себе.
Знание – это оружие, которое нужно уметь использовать.
Фрэнсис Бэкон.*

В четвертом номере журнала «Аудит» готовится к публикации статья о понятии короткой информации – что представляет собой короткая информация, методы доставки коротких сообщений, значимость и анализ коротких сообщений, методы и инструменты, применяемые для анализа видов короткой информации.

«...В эпоху информационного переизбытка, когда каждый день мы сталкиваемся с бесчисленными новостями, выделить правду из множества ложностей становится настоящей задачей. Истинное и подложное переплетено так, что манипуляции и дезинформация достигают новых высот хитрости. В таких условиях проверка информации, которую мы получаем через СМИ, является ключевым элементом для анализа информации и формирования обоснованного мнения. Но с распространением коротких видео в социальных сетях, задача критического анализа информации становится еще более запутанной...»

Автор Константин Кутуев, продюсер, режиссер. Основатель платформы MOSHKA. Эксперт для Forbes, РБК, ПЖ, PEOPLE TALK, Buro.



РОЖНОВА Ольга Владимировна,
д.э.н., профессор, профессор Кафедры аудита
и корпоративной отчетности
Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации,
ORozhnova@fa.ru

МСФО (IFRS)18: анализ перспектив применения и реализации ожиданий бухгалтеров и аудиторов, инвесторов и аналитиков

Аннотация. Введение нового стандарта МСФО (IFRS)18 – важное событие в развитии финансовой отчетности. Структурные изменения и расширение области раскрытия решают главный вопрос полезности отчетности для стейкхолдеров. Новый порядок формирования Отчета о прибыли или убытке предназначен повысить его качество и логичность результативных показателей. В связи с этим бухгалтерам, аудиторам, пользователям отчетности необходимо осмысление новаций, введенных стандартом. Цель статьи состояла в исследовании правил нового стандарта с позиции понимания привносимых им возможностей совершенствования отчетной информации, а также генерируемых рисков. Для проведения исследования применялись общенаучные методы, логический анализ, анализ научной и методической литературы в области построения отчетности, использовался практический зарубежный опыт. Результаты исследования позволили выявить проблемные вопросы и риски, связанные с применением IFRS 18, сделать ряд рекомендаций по подготовке к его использованию российскими организациями.

Ключевые слова: IFRS 18, Отчет о прибыли или убытке, стандарты отчетности, операционная прибыль, прибыль до финансовой деятельности и налогообложения, прибыль.

ROZHNOVA Olga Vladimirovna,
doctor of economic sciences, full professor, professor
of the Department of Audit and Corporate Reporting,
Financial university,
ORozhnova@fa.ru

IFRS 18: analysis of application perspectives and fulfillment expectations of accountants, auditors, investors and analysts

Abstract. The introduction of the new IFRS 18 standard is a significant step in the development of financial reporting. Structural changes and expansion of disclosure areas address the main question of the usefulness of financial reporting for stakeholders. The new rules for preparing the Statement of Profit or Loss is intended to enhance its quality and the coherence of performance indicators. Therefore, accountants, auditors, and users of financial statements need to comprehend the innovations introduced by the standard. The aim of the article was to explore the rules of the new standard from the perspective of understanding the potential contributions to improving financial reporting and arising risks. General scientific methods, logical analysis, analysis of scientific and methodological literature in the field of financial reporting, and practical foreign experience were applied in the research. The results of the study identified problematic issues and risks associated with the application of IFRS 18 and made a series of recommendations for Russian organizations to prepare for its adoption.

Keywords: IFRS 18“Presentation and Disclosure in Financial Statements”, the Statement of Profit or Loss, reporting disclosure, reporting standards, operating profit, special profit or loss items, profit before financing and income tax.

Введение

Советом по МСФО (IASB) в апреле 2024 года был принят новый стандарт МСФО (IFRS) 18 «Представление и раскрытие информации в финансовой отчетности»¹, заменяющий МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Изменения, вводимые IFRS 18, вызваны, прежде всего, необходимостью решения двух глобальных задач повышения сопоставимости:

- между финансовыми отчетами, для получения большей логичности и целостности всей отчетности, а также облегчения ее анализа и его эффективности (уже относительно давно в рамках МСФО делалась попытка внести определенные изменения в Отчет о прибыли или убытке и Отчет о движении денежных средств с целью достижения согласованности данных форм, однако она не была реализована);

- между показателями Отчета о прибыли или убытке, установленными стандартами, и результативными показателями, используемыми менеджментом для реального управления отчитывающимся субъектом и включаемыми в отчетность для лучшего понимания (иногда и лучшей оценки) инвесторами, аналитиками достигший конкретный субъекта, и прогнозной оценки стоимости его акций.

Одновременно с решением этих двух задач решается задача создания более продуманного «умного» информационного продукта – Отчета о прибыли или убытке, с более логичной структурой для анализа бизнеса инвесторами и аналитиками, что автоматически создает условия для решения еще одной глобальной задачи повышения информационной полезности отчетности в целом для ее основных пользователей – инвесторов. Эта задача постоянна для регуляторов – создателей системы отчетных стандартов, являющейся развивающейся в постоянно изменяющейся среде. Например, в отношении структуры Отчета о прибыли или убытке еще в начале 21 века было распространено мнение ученых и практиков, которое сформулировали Н. David Sherman и S. David Young [1], характеризующая ГААП США и МСФО как системы, недостаточно способствующие точности информации финансовой отчетности. Авторы среди нескольких особенно значимых недостатков отчетности отмечали, что стандартные финансовые отчетные показатели, или показатели, основанные на них, не позволяют получить реальное представление о конкретном субъекте (особенно, если он имеет инновационную направленность) или сравнить его с другими субъектами. Итогом является необходимость компаниям самостоятельно находить выход из сложившейся ситуации для информирования инвесторов и других стейкхолдеров о собственных особенностях

и проблемах, что приводит к появлению в отчетности многих разнообразных, оригинальных показателей. Но в результате информационная несопоставимость только нарастает, и требуются значительные усилия инвесторов, аналитиков, консультантов для ее преодоления с целью сравнительного анализа прогнозов будущего объектов инвестирования. Кроме того, всегда имеются стимулы для манипулирования и умышленного искажения отчетности у менеджмента [1]. Особенно опасным является случай, когда под одним названием существуют, по сути, достаточно различающиеся показатели (например, показатель EBITDA имеет большое число уникальных вариантов), что отмечают многие ученые, например О.В. Ефимова [2, 3], I.H. Park, K.S.Kim [4]. Раскрывая подобные показатели в отчетности, компания стремится:

- либо продемонстрировать реальную оценку своей прибыльности (что можно рассматривать как нормальную реакцию бизнеса, менеджера на несовершенство правил формирования отчетности);

- либо только создать впечатление наличия прибыльности (что приводит к фальсификации отчетности).

Хотя стандарты, правила бирж устанавливали требования объяснения необходимости использования альтернативных показателей прибыльности, компании при желании находили варианты оправдания, например, апеллируя к соответствующим ковенантам в договорах. Таким образом, вопросы и о структуре Отчета о прибыли или убытке, и о показателях прибыли требовали своего решения. В МСФО таким решением стало создание нового стандарта. Но, как и любое решение, оно требует:

- анализа его восприятия заинтересованными сторонами;

- оценки:

- того положительного, что оно приносит в качество отчетности, и во взаимоотношения с компанией ее пользователей;

- рисков, обусловленных его принятием.

Методология исследования

Проведенное исследование базировалось на положениях МСФО (IFRS) 18, дискуссионных документах, связанных с обсуждением нового стандарта, на уже имеющихся мнениях российских и зарубежных ученых и практиков относительно его достоинств и недостатков, и ожиданиях практиков, инвесторов и аналитиков от применения новых правил. Данное исследование носит концептуально-методологический характер, его ценность состоит в выявлении основных проблемных вопросов, остающихся после введения нового стандарта, рисков, связанных с его практическим использованием, а также в том, что в нем содержатся направления для дальнейшего совершенствования правил представления в отчетности информации о показателях прибыльности компании.

Анализ влияния МСФО (IFRS) 18 на качество отчетности

Проблема доведения до пользователей необходимой им информации, отвечающей всем качественным характеристикам отчетности – т.е. одновременно являющейся:

- и достоверной (правдиво, не субъективно, а нейтрально раскрывающей реальность этой организации), понятной (понятно отражающей результаты именно этой организации),

- и сопоставимой с результатами других организаций (т.е. построенной на единых показателях),

представляется до конца неразрешимой (по крайней мере, пока). Эта проблема заложена в саму сущность системы учета и отчетности и характерна для любого отчета и правил для его подготовки.

В отношении показателей Отчета о прибыли или убытке, как и во многих иных случаях, отчитывающийся субъект:

- либо не имеет желания (цели) раскрыть всю правду, так как ему необходимо выглядеть привлекательно перед стейкхолдерами, показать им свою ценность;

- либо он стремится раскрыть глубинную правду, что невозможно в рамках заданных для всех общих правил.

В правилах стандартов, рассчитанных на отчеты экономических субъектов любой страны мира, невозможно учесть уникальность деятельности, обстоятельство, условия каждого из них и т.д. МСФО использует следующий выход из этой ситуации. В новом IFRS 18 предлагается компромисс между общим и уникальным, необходимый для удовлетворения информационных запросов их основных пользователей. Базой для достижения этого компромисса стало подробное изучение и обобщение в ходе подготовки и обсуждения проекта стандарта широкого круга претензий со стороны инвесторов, аналитиков и менеджеров компаний к правилам построения Отчета о прибыли или убытке, установленным в МСФО (IAS) 1. Анализ реальных отчетов о прибыли или убытке подтвердил высокий уровень несопоставимости результативных отчетных показателей и их содержания между компаниями. Нашли подтверждение значительные трудности, связанные с:

- проведением по данным Отчета о прибыли или убытке сравнения эффективности основной деятельности различных экономических субъектов и эффективности использования ими собственного капитала; а, следовательно, и

- прогнозированием будущих финансовых результатов этих субъектов и оценки их рисков.

Компании представляли самые разные показатели результатов, которые значительно различались, так как корректировались по собственному усмотрению менеджмента. Использование таких мало сравнимых и неоднозначно воспринимаемых показателей создавало проблемы и для аудиторов, что отмечали многие исследователи, например

¹ МСФО (IFRS)18 “Presentation and Disclosure in Financial Statements” <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standards/ifrs-18/>

Astolfi, P., [5], Aluthgama Guruge Deepal & Ariyaratna Jayamaha [6] (хотя и правила МСФО (IFRS) 18 не упрощают, на наш взгляд, работу аудиторов, а создают новые трудности, что будет показано далее).

В связи с этим движущей идеей нового Отчета о прибыли или убытке стало представление в нем стандартизированного показателя операционной прибыли при одновременной детализации отчета, посредством введения промежуточных показателей, наиболее продуктивных для инвестиционного анализа (рисунок 1). Задача выбора правильной степени детализации в формах отчетности есть задача установления баланса между глобальным и детальным подходом к составу отчетной информации. Необходимо при компактности отчетов обеспечить их понятность, которая часто невозможна без подробностей. Для решения этой задачи при наличии стандартизированных отчетных показателей прибыли (в Отчете о прибыли или убытке) стандартом предусматривается приведение отчитывающимся субъектом альтернативных показателей эффективности, установленных в целях его управления и используемых менеджментом (Management-defined performance measures – MPM). В состав таких показателей включаются показатели: промежуточных доходов и расходов, не названные в МСФО (IFRS) 18, но фактически применяемые управляющими в различных информационных ресурсах, к которым обращаются инвесторы и аналитики. Такие показатели используются для управления организацией и анализа их достижений, прогнозов, что отмечается в работах российских ученых, например, О.В. Ефимовой [2,3], Е.С. Замбрицкой, И.М. Петрова [7], М. С. Рыбянцевой, Н.Н. Серой [8], Л.С. Шишовой, А.Н. Пророкова [9], И.В. Крюковой, Н.А. Яценко [10].

Тем не менее, в перечень показателей (MPM) не включаются не вписывающиеся по смыслу в Отчет о прибыли или убытке, например, показатель Свободный денежный поток. Важно, что показатель эффективности, подлежащей вынужденному сообщению в соответствии с требованиями какого-либо регулятора (нормативными актами), непозволительно размещать в показателях эффективности определенных руководством. Также не причисляются к показателям MPM-показатели, озвученные в докладах, заявлениях, т.е. переданные устно (касается и письменного варианта этих сообщений, и информации, передаваемой через социальные сети).

Помощь пользователям отчетности, прежде всего стейкхолдерам и аналитикам, окажет и следующее правило – компания, утверждающая, что промежуточный итог не отражает точку зрения руководства (и, следовательно, он не может быть MPM), должна обосновать и подтвердить информацию для подобного утверждения. Например, нормативные акты могут требовать от компании включения скорректированного



Рис. Структура Отчета о прибыли или убытке в соответствии с МСФО (IFRS)18.

Источник: Составлено на основе МСФО (IFRS)18*

* МСФО (IFRS)18 "Presentation and Disclosure in Financial Statements" <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standards/ifrs-18/>.

показателя прибыли или убытка в свои публичные сообщения. В ситуации, когда этот показатель не востребован для принятия внутренних решений и не отражает позицию управляющего, он не признается MPM.

Все перечисленные ранее изменения, касающиеся Отчета о прибыли или убытке, на наш взгляд, способствуют повышению ценности стандартов, и, соответственно, потенциальной ценности создаваемой на их основе отчетной информации. Но, безусловно, с новым стандартом связаны и определенные проблемные вопросы, наиболее важные, на наш взгляд, представлены в табл. 1. Среди этих вопросов есть и значимая проблема, связанная с тем, что ожидания пользователей от отчетности ее аудита иногда не оправдываются (что отмечается в некоторых исследованиях, например в работе Aluthgama Guruge Deepal & Ariyaratna Jayamaha [6]), в данном случае речь идет о проверке правильности применения компаниями правил МСФО (IFRS)18.

Нами был проанализирован южнокорейский опыт представления показателей прибыли в финансовой отчетности. Уже более 10 лет Южная Корея использует свой показатель операционной прибыли «Операционная прибыль К-МСФО», определяемой как разница между выручкой от продаж и стоимостью проданных товаров и административных расходов». Этот показатель расценивается как простой, не затратный и понятный, включающий результат от повторяющихся операций, что обуславливает его полезность для прогноза будущей доходности акций, по сравнению с подходом к операционной прибыли, как остаточному показателю, что отмечается Lee Sang Ho [11]. При этом корейские компании практически не включают показатели эффективности в от-

четность, отличные от признанных МСФО. Операционная прибыль К-МСФО не совпадает с правилами МСФО (IFRS) 18. В операционную прибыль К-МСФО не включались прибыли или убытки от выбытия материальных и нематериальных активов, от курсовых разниц, убытки от обесценения, расходы на пожертвования. Они классифицировались как внеоперационные доходы /расходы.

Результаты исследования, полученные корейскими учеными Kim H.T., Choi Y.S.[12], Yu Y.G., Mun B.Y., Choi E.S.[13], показали, что методический подход к операционной прибыли К-МСФО позволяет получать более полезную информацию, по сравнению с вводимым МСФО (IFRS)18. Но, на наш взгляд важно, что корейские ученые также отмечают достоинства консервативного подхода МСФО, выражающегося в учете убытков от неблагоприятных событий (включая чрезвычайные, редко встречающиеся) в показателе операционной прибыли.

Выводы

Во-первых, применение стандарта это тоже своего рода проблема. Разрешение досрочного применения МСФО (IFRS)18 (при обязательном применении с 01.01.2027 года) потребует достаточно большой работы как отдельных компаний, так и национальных регуляторов. Могут появляться риски ошибок аналитиков и инвесторов при сравнении динамики показателей доходности отдельных компаний и сравнении доходности и ее динамики между компаниями. Во-вторых, в связи с самостоятельным определением операционной прибыли, представляемой в Отчете о прибыли или убытке, у многих стран, не применяющих МСФО, останется проблема сопоставимости в любом случае, что подтверждают в своем исследовании Park & Kim [5].

Таблица 1.

Проблемные вопросы МСФО (IFRS) 18 и вызываемые ими риски.

Проблемные вопросы	Риски
Применение остаточного подхода к оценке операционной прибыли (объединение доходов и расходов с уровнем вероятности их появления в следующих периодах)	Риск ошибки прогноза будущей операционной прибыли.
Продолжение использования компаниями собственных показателей (MPM) (что способно уменьшить объективность и, соответственно, правдивое представление)	Риск фальсификации отчетной информации. Риск аудиторской ошибки
Соответствие IFRS 18 и его аудита ожиданиям инвесторов, аналитиков и других пользователей	Риск разрыва между ожиданиями и результатом

Источник: составлено автором.

В-третьих, если пока со стороны инвесторов новый состав отчета о прибыли или убытке получает много положительных оценок, появляются и некоторые опасения по поводу сделанных инноваций. С одной стороны, изменения нельзя назвать кардинальными, с другой стороны – они уменьшают область выбора компанией собственного варианта представляемых пользователям результативных показателей. До принятия МСФО (IFRS) 18, инвесторы, аналитики вынуждены были проводить самостоятельные пересчеты, корректировки (не всегда возможные) для того, чтобы провести полноценный сравнительный анализ объектов инвестирования, но они видели результат, который оценивался самим предприятием как важный. Новый стандарт облегчает работу по сравнению инвестиционных объектов, но при этом возможна потеря бесполезной для инвестора информации, например, того показателя, на котором строятся решения управляющих компанией. Конечно, организация может предоставить эту информацию пользователю, что не запрещено стандартами, но может и не предоставлять. Решение о новых правилах принималось СМСФО на фоне критики со стороны пользователей за создание «искусственных препятствий» для сравнения форм отчетности и индикаторов результата, используемых менеджментом. Но, полагаем, что спустя не столь отдаленное время, когда ИИ прочно войдет в повседневную практику принятия решений инвесторами и аналитиками, проблем с проведением сравнительного анализа изначально мало сравнимых (или трудно сравнимых) показателей и объектов уже не будет. В данном случае проблема скорее состоит в существующей пока невозможности быстрого реагирования Регулятора отчетности (в данном случае СМСФО) на запросы пользователей. Процедура изменения правил, требующего принятия нового стандарта, в общем виде включает исследования области (стандарта) подлежащей изменениям, разработки проекта этих изменений, обсуждения проекта, внесения в него поправок по итогам обсуждения, (при необходимости нескольких обсуждений каждого нового вариант проекта), принятия нового стандарта с приличным временным лагом для обязательного использования. За это время необходимость устранения недостатков правил может иссякнуть в связи с появлением новых техно-

логий, методик и инструментов, уменьшающих бывшие недостатки или трансформирующих их в достоинства. Критические сомнения по поводу правил МСФО (IFRS) 18, приведенные в процессе нашего анализа, существуют, их, безусловно, больше, чем было нами представлено.

Хотя инвесторы получают более, как предполагается и как старались сделать разработчики стандартов, полезный информационный материал для принятия более точных решений, но остаются нерешенными вопросы в отношении признания финансовых результатов, их состава и трактовки. Можно считать, что произошло то, что так долго хотели получить инвесторы, но неясно как теперь будут восприняты эти показатели в условиях быстрых изменений самого бизнеса, и попытки изменить его сущность посредством УР и введения в его управление ИИ.

На сегодня остались дискуссионными вопросы правильности и единственного представления прибыли по выбранной или заданной стандартами единственной модели (исторической стоимости или оценке по справедливой стоимости). Остаются вопросы соотношения в результате реализованных и нереализованных прибылей, хотя есть мнение, что по существу разницы между ними нет, все дело в вероятности получения. Также из Отчета о прибыли или убытке не перекинут мостик к нефинансовой отчетности, нет требований в определенных случаях взаимных ссылок на расходы, вызванные экологическими вопросами, социальными и т.п. Но дальнейшая практика применения МСФО (IFRS) 18 определит ценность созданных правил для стейкхолдеров. Помимо возможности использования нового стандарта для развития РСБУ, считаем необходимым поиск соответствующих российских показателей прибыли, которые соответствовали бы задачам, решаемым национальной экономикой.

Литература/ References

1. H. David Sherman., S. David Young. Where Financial Reporting Still Falls Short. Harvard Business Review. – 2016. – July–August. – Pp. 76–84. – URL: <https://hbr.org/2016/07/where-financial-reporting-still-falls-short>

2. Ефимова О.В. Формирование информации о денежных потоках в целях принятия инвестиционных решений. // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2020. – № 2. – С. 116-130. – DOI: 10.17308/

econ.2020.2/2895 / Efimova O.V. Formation of information on cash flows for the purpose of investment decisions. Proceedings of Voronezh State University. Series: Economics and Management. 2, 116-130. (In Russ., abstract in Eng.) DOI: 10.17308/econ.– 2020.2/2895

3. Ефимова О.В. Комплексный подход к анализу денежных потоков в условиях высокой неопределенности. // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2022. – № 3. – С. 5-18. – URL: <https://doi.org/10.17308/econ.2022.3/9985> / Efimova O.V. A comprehensive approach to the analysis of cash flows under the conditions of high uncertainty // Proceedings of Voronezh State University. Series: Economics and Management. – 2022. (3), 5–18. (In Russ., abstract in Eng.). DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2022.3/9985>

4. Park I.H., Kim K.S. Utility Comparison of Operating Profit and EBIT as Performance Measures // Journal of Taxation and Accounting. – 2019. – No. 20 (5). – Pp. 165-211.

5. Astolfi P. Did the International Financial Reporting Standards Increase the Audit Expectation Gap? An Exploratory Study // Accounting in Europe. – 2021. – No. 18 (2). – Pp. 166-195. – URL: <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1865549>

6. Aluthgama Guruge Deepal, Ariyaratna Jayamaha. Audit expectation gap: a comprehensive literature review. //Asian Journal of Accounting Researc. – 2022. – Vol. 7 – No. 3. – Pp. 308-319. – URL: <https://doi.org/10.1108/AJAR-10-2021-0202>

7. Замбржицкая Е.С., Петров И.М. Интервальная оценка EBITDA как основа построения системы KPI-менеджеров промышленных холдингов // Корпоративная экономика. – 2023. – № 3(35). – С. 4-10 / Zambzhitskaya E.S., Petrov I.M. Ebitda interval estimation as the basis of KPI system for industrial holdings managers. // Corporate economics. – 2023. – No. 3(35). Pp. 4-10.

8. Рыбьянцева М.С., Серая Н.Н. Раскрытие ключевых показателей эффективности в составе интегрированной отчетности. // Бизнес. Образование. Право. – 2018. – № 4 (45). – С. 181-185. – DOI 10.25683/VOLBI.2018.45.448 / Rybyantseva M.S., Seraya N.N. Disclosure of the key indicators of efficiency in the integrated reporting. // Business. Education. Right. – 2018. – No. 4(45). Pp. 181-185. DOI 10.25683/VOLBI.2018.45.448.

9. Шишова Л.С., Пророков А.Н. Ключевые показатели эффективности как важнейший инструмент целевой системы управления холдингом РЖД. // Транспортное дело России. – 2022. – № 2. – С. 96-98. – DOI 10.52375/20728689_2022_2_96 / Shishova L., Prorokov A. KEY Performance indicators as the most important tool for the target management system of the Russian Railways Holding. Transport business in Russia. 2022. №2. pp. 96– 98. DOI 10.52375/20728689_2022_2_96.

10. Kryukova I.V., Yashchenko N.A. Economic forecast of the share price on the example of PJSC “Oil Company “Rosneft”. //European Journal of Natural History. – 2021.– No. 2. – Pp. 12-21. – DOI 10.17513/ejnh.34159.

11. Lee Sang Ho. Establishment of IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements: its Impact and Implications. – URL: https://www-kcmi-re-kr.translate.google/en/publications/pub_detail_view?year=2024&zc

d=002001017&zno=1776&cno=6305&x_tr_sl=en&x_tr_tl=ru&x_tr_hl=ru&x_tr_pto=sc
12. Kim H.T., Choi Y.S. IASB Exposure Draft on 'General Presentation and Disclosures' and Operating Profit. // Korean Accounting Jour-

nal. – 2022. – No. 31 (4). – Pp. 287-329.

13. Yu Y.G., Mun B.Y., Cho E.S. Comparative Analysis of Value Relevance of Operating Profit by Calculation Method. // Korean Accounting Journal. – 201. – No. 22 (2). – No. – Pp. 1-21.

Региональная и отраслевая экономика 5.2.3 УДК 657.3

ЧАЯ Владимир Тигранович,
д.э.н., профессор, действительный член РАЕН,
директор СРО ААС по взаимодействию с государственными органами, главный научный сотрудник кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова,
chaya@mail.ru

ТУРИЩЕВА Татьяна Борисовна,
д.э.н., доцент, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова,
профессор кафедры аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет при Правительстве РФ
ttb2812@mail.ru

Усиление роли финансового контроля в процессе составления сметы бюджетного учреждения

Аннотация. В статье рассматривается роль финансового контроля в процессе составления и исполнения бюджетных смет бюджетных учреждений. Проанализированы различные подходы и методики финансового контроля, выявлены ключевые аспекты, требующие улучшения, и предложены пути оптимизации финансовой дисциплины. Особое внимание уделено необходимости разработки и внедрения инновационных стратегий, которые способствуют повышению точности и прозрачности бюджетного планирования и контроля. Обозначена важность адаптации методов финансового контроля к специфике работы конкретных бюджетных учреждений. Рекомендации, представленные в статье, направлены на предотвращение нарушений и ошибок в бюджетных сметах, что в конечном итоге способствует улучшению финансовой стабильности и управленческой эффективности бюджетных организаций.

Ключевые слова: финансовый контроль, бюджетные сметы, бюджетные учреждения, финансовая дисциплина, инновационные стратегии, бюджетное планирование, финансовая стабильность, управленческая эффективность, предотвращение нарушений, оптимизация расходов.

CHAYA Vladimir Tigranovich,
Doctor of Economics, Professor,
Full Member of the Russian Academy of Sciences, Director of the SRO AAS for Interaction with Government Agencies,
Chief Researcher of the Department of Accounting, Analysis and Audit of the Faculty of Economics of the Lomonosov Moscow State University,
v.chaya@mail.ru

TURISCHEVA Tatyana Borisovna,
Doctor of Economics, Associate Professor
Russian Economic University named after G.V. Plekhanov,
Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting,
Financial University under the Government of the Russian Federation,
ttb2812@mail.ru

Strengthening the Role of Financial Control in the Budgeting Process of a Budgetary Institution

Abstract. The article examines the crucial role of financial control in the process of budget formulation and execution of budget estimates of budgetary institutions. Various approaches and methodologies of financial control are analyzed, key aspects requiring improvement are identified, and ways to optimize financial discipline are proposed. Special attention is paid to the necessity of developing and implementing innovative strategies that contribute to increasing the accuracy and transparency of budget planning and control. The importance of adapting methods of financial control to the specific work of individual budgetary institutions is highlighted. The recommendations presented in the article are aimed at preventing violations and errors in budget estimates, ultimately leading to improved financial stability and managerial efficiency of budget organizations.

Keywords: financial control, budget estimates, budgetary institutions, financial discipline, innovative strategies, budget planning, financial stability, managerial efficiency, prevention of violations, expenditure optimization.

В современной экономической ситуации, когда стабильность и прозрачность финансовых потоков приобретают особое значение, роль финансового контроля в бюджетных учреждениях становится критически важной. Эффективное управление бюджетными средствами, начиная от этапа планирования до заключительного этапа исполнения, является ключом к достижению финансовой устойчивости и соблюдению законодательных требований. В контексте необходимости повышения эффективности расходования бюджетных средств и обеспечения их целевого использования, настоящая статья посвящена анализу усиления роли финансового контроля в процессе составления смет бюджетных учреждений. Особое внимание уделено изучению механизмов и стратегий финансового контроля, которые могут способствовать не только выявлению, но и предотвращению возможных финансовых нарушений, тем самым оптимизируя расходы и повышая общую результативность финансового управления.

Бюджетные учреждения играют важнейшую роль в распределении финансовых ресурсов страны, обеспечении отчетности перед правительством и способствуют улучшению социальных и общественных услуг. Важным аспектом в увеличении эффективности этих агентств является поддержание стабильного финансового состояния, что можно обеспечить через внедрение открытых и прозрачных бюджетных процессов. Тем не менее, текущая экономическая обстановка выявила финансовые трудности у некоторых из этих ведомств, которые могут быть вызваны как нехваткой средств, так и неэффективным управлением финансами [1].

На основе анализа можно утверждать, что для обеспечения законности, точности и адекватности финансового управления в бюджетных учреждениях необходимо проводить финансовый контроль, четко определять границы расходов и предоставлять возможности для улучшения финансового управления. Доверие государственных органов к такому подходу крайне важно. Кроме того, своевременные и всеобъемлющие процедуры финансового контроля помогают предотвратить нарушения и злоупотребления, а также способствуют разработке обоснованных прогнозов. Используя контроль за результатами, можно принимать обоснованные решения относительно распределения специальных средств бюджетных учреждений с точки зрения макро- и микроэкономических аспектов. Значимость финансового контроля в процессе подготовки бюджетных оценок несомненна, так как контролировать расходы на этапе подготовки гораздо проще, чем в процессе их исполнения.

Проблематика финансовой дисциплины и подготовки бюджетных смет представляет высокую актуальность. Данные вопросы широко исследуются такими учеными, как Парфенова К.А., Э.Н. Фахретдинова, А.С. Клычова [2], Исаенко В.В., Прытченко-ва Э.А. [3], Вагабова Д.С. [4], Ходырева А.И.

[5], Ксендой В.М., Кошик Ю.В. [6], Иноземца Л.В. [7] и Боярская О.В. [8].

Недостатки в подготовке смет могут привести к их нереалистичности, некачественности и подорвать финансовую стабильность, внеся дисбаланс в бюджетное планирование.

Несмотря на многочисленные исследования, вопросы контроля исполнения бюджета остаются актуальными и требуют дальнейшего изучения, особенно в области основных этапов и методов финансового контроля.

Данная статья посвящена роли и значению финансового контроля при подготовке и исполнении бюджета. Особое внимание уделяется механизмам и эффективности финансового контроля, который не только выявляет и предотвращает нарушения, но и оптимизирует расходование бюджетных средств.

Финансовый контроль представляет собой целенаправленную деятельность уполномоченного персонала, включающую комплекс мер финансового и правового характера. Он направлен на проверку достоверности финансово-хозяйственных операций, их соответствия законодательству и эффективности использования ресурсов для развития экономики.

При подготовке бюджета государственный финансовый контроль играет ключевую роль в обеспечении прозрачности и управляемости бюджетного процесса, выполнения бюджетных планов, соблюдения правил и эффективного использования финансовых ресурсов. Эффективное управление требует прогнозирования необходимых ресурсов и строгого контроля исполнения бюджета.

Финансовый контроль обеспечивает соответствие деятельности государственных органов законодательству и их функциональным обязанностям. В его рамках проверяются правильность формирования бюджетов, распределение средств, обоснованность расходов, соответствие структуры бюджета требованиям законов, обоснованность перераспределения ассигнований, а также соответствие деятельности учреждений их целям и потребностям общества. Для проведения контрольных мероприятий используются различные источники информации, категории которых представлены в табл. 1.

Исследования в области финансового управления и контроля в государственных учреждениях показывают, что некоторые категории их расходов демонстрируют относительную стабильность на протяжении ряда финансовых периодов. Это означает, что при прогнозировании бюджетных ассигнований на такие статьи расходов с устойчивой динамикой возможно достичь высокой точности. Однако для других категорий затрат характерны значительные колебания. Подобная волатильность существенно усложняет процесс прогнозирования и требует применения более гибких и адаптивных методов финансового планирования.

Следует обратить внимание, что методы финансового контроля и аудита, используемые государственными учреждениями при составлении и анализе смет, должны

учитывать степень устойчивости и предсказуемости каждой бюджетной статьи. Для этого необходимо не только обеспечить наличие точных исторических данных, но и развивать экспертные знания для оценки и прогнозирования наиболее нестабильных составляющих бюджета.

В процессе бюджетного планирования в государственных организациях функции контроля могут быть делегированы специализированным подразделениям, экспертным комиссиям или уполномоченным лицам. Для обеспечения рационального и эффективного распределения трудовых и финансовых ресурсов рекомендуется внедрение матрицы приоритетов контроля (см. табл. 2). Данная матрица будет способствовать выявлению ключевых областей и задач бюджетного процесса, тем самым оптимизируя процедуры контроля и обеспечивая более стратегическое и целенаправленное использование бюджетных средств.

1. Значимость и устойчивость доходных и расходных статей бюджета являются важными факторами при финансовом планировании. Некоторые статьи, такие как поступления от реализации основной продукции государственного учреждения, могут продемонстрировать относительную стабильность. В то же время доходы от новых направлений деятельности могут существенно варьироваться и зависеть от успешности маркетинговых кампаний.

2. Точность прогнозирования доходов и расходов руководством организации – ключевой показатель эффективности бюджетного процесса. При мониторинге необходимо уделять повышенное внимание статьям с нестабильной динамикой и низкой точностью прогнозов в предыдущие периоды.

По результатам бюджетного контроля могут быть сформулированы рекомендации по приоритизации расходов. Исследования показывают, что как государственный, так и частный секторы используют сходные критерии ранжирования затрат, такие как обязательные/необязательные, плановые/внеплановые, повышение качества услуг и добавленная стоимость. Данные критерии также могут применяться на этапе составления бюджета для определения приоритетных направлений расходования средств организации.

В целях оптимизации бюджетных расходов рекомендуется ряд стратегий совершенствования финансовой деятельности учреждения. Одним из подходов является стимулирование проектов, основанных на принципе «инвестировать для экономики». Это позволит сотрудникам разрабатывать инновационные способы предоставления услуг с меньшими затратами, повышая общую рентабельность и снижая нагрузку на бюджет.

Кроме того, эффективным инструментом является внедрение «правил самофинансирования», жестко ограничивающего финансирование новых инициатив за счет экономии операционных расходов. Данный подход способствует более рациональному распределению ресурсов, обеспечивая баланс между

Таблица 1.

Источники информации для контроля формирования институционального бюджета

Категория источника	Детали
Бюджетные документы и планы	Содержат расчеты для общего и специального фондов, планы ассигнований и доходов, лимитные справки о бюджетных ассигнованиях, а также справки о внесении изменений
Документы прошлых лет	Используются для анализа и контроля сметных данных предыдущих периодов
Первичные учетные документы	Включают учетные регистры, мемориальные ордера, расчетные ведомости, справки и другие документы первичного учета
Бухгалтерская отчетность	Включает баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств и сопутствующие приложения
Финансово-хозяйственные отчеты	Содержат данные о выполнении финансовых планов, кассовом исполнении бюджета, использовании бюджетных средств, а также о дебиторской и кредиторской задолженности
Акты ревизий и аудитов	Документы, составленные по результатам проверок различных контрольных органов, включая внутренние ревизии

Таблица 2.

Матрица приоритетов контрольных усилий

Материальность	Точность исторического прогноза	Контрольные усилия
Высокая	Высокая	Изучать опыт и делиться им
Высокая	Низкая	- Высокий приоритет для бюджетных ресурсов. - Инновации
Низкая	Высокая	Идентифицировать значимые статьи
Низкая	Низкая	- Рассмотрение новых подходов. - Принятие реактивно-целевого подхода

инновациями и финансовой устойчивостью.

Повышение гибкости управленческих решений в рамках бюджетных правил также играет ключевую роль. Это подразумевает пересмотр и адаптацию нормативных требований к составлению и исполнению бюджета для недопущения препятствий реализации эффективных мер.

Концепция бюджетирования включает в себя распределение финансов между управляющими бюджетными средствами и реализуемыми ими программами, основываясь на достигнутых результатах (предоставлении услуг) и с учетом приоритетов социально-экономической политики на среднесрочный период в рамках ожидаемого объема бюджетных ресурсов в долгосрочной перспективе.

Из данного определения следует, что бюджетирование фокусируется на стратегических и тактических целях, а также ожидаемых социально-экономических итогах работы государственных структур, таких как министерства и ведомства. Это достигается через активизацию ресурсов посредством целевых программ, при этом распределение финансов между получателями бюджета происходит исходя из заданных государственных органами приоритетов.

Кроме того, важным аспектом бюджетирования является усиление принципа открытости. В этом контексте правительство обязано предоставлять информацию обществу:

- о достигнутых показателях (как количественных, так и качественных) в предоставлении государственных услуг и об их социальной и экономической эффективности;
- о результатах оценки социальной и экономической эффективности государственных трат за год;
- о применяемой методологии оценки и о планируемых действиях на основе проведенного анализа;
- о предложенных изменениях в законодательство и государственную политику, основанных на анализе эффективности бюджетных расходов, и о том, как эти изменения помогут достичь целей, поставленных правительством.

Однако при финансовом контроле и бюджетировании возникают определенные трудности. Одной из ключевых проблем является некорректная интерпретация и использование данных об эффективности деятельности. Например, если показатели свидетельствуют о неэффективном предоставлении образовательных услуг, необходимо разработать четкие критерии перераспределения средств на основе метрик результативности. Это требует не только глубокого анализа имеющейся информации, но и создания механизмов ее применения в бюджетной практике.

Подводя итог, следует подчеркнуть важность финансового контроля в процессах формирования и исполнения бюджета государственных учреждений. Проанализировав различные методы и инструменты, были определены ключевые направления совершенствования и предложены пути оптими-

зации финансовой дисциплины. Особый акцент сделан на необходимости разработки и внедрения инновационных стратегий, способствующих повышению точности и прозрачности бюджетного планирования и контроля. При этом подчеркивается важность адаптации данных подходов к специфическим условиям конкретного бюджетного учреждения для достижения максимальной эффективности. Представленные рекомендации не только позволяют предотвратить возможные неточности в бюджетной смете, но и существенно повышают общую финансовую устойчивость и результативность управления бюджетной организацией, способствуя рациональному и ответственному использованию бюджетных средств, что, в свою очередь, положительно влияет на социально-экономическое развитие.

Литература

1. Карандаев И.Ю. Принципы финансовой деятельности бюджетных учреждений Российской Федерации в условиях изменения их правового статуса // Пробелы в российском законодательстве. – 2014. – № 2. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/printsipy-finansovoy-deyatelnosti-byudzhetnyh-uchrezhdeniy-rossiyskoy-federatsii-v-usloviyah-izmeneniya-ih-pravovogo-statusa>

2. Парфенова К.А., Фахретдинова Э.Н., Клычова А.С. Особенности составления сметы бюджетных учреждений // Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики : сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции, Казань, 23–24 мая 2023 года. – Казань : Казанский государственный аграрный университет, 2023. – С. 592-598.

3. Исаенко В.В., Прытченкова Э.А. Правовые аспекты осуществления бюджетной сметы в бюджетных учреждениях // Вестник Луганского государственного университета имени Владимира Даля. – 2022. – № 10 (64). – С. 265-266.

4. Вагабова Д.С. Ведение бюджетных смет – изменения порядка составления, утверждения и ведения // Теория и практика мировой науки. – 2022. – № 11. – С. 42-44.

5. Ходырева А.И., Ксенда В.М. Проблемы формирования и исполнения бюджетной сметы // Форум молодых ученых. – 2022. – № 10(74). – С. 139-147.

6. Кошик Ю.В., Иноземцева Л.В. Методические аспекты контроля исполнения сметы бюджетной организации // Финансы. Учет. Банки. – 2021. – № 1-2(34-35). – С. 60-66.

7. Иноземцева Л.В. Методика контроля исполнения сметы бюджетной организации в Донецкой народной Республике // Модернизация российской общества и образования: новые экономические ориентиры, стратегии управления, вопросы правоприменения и подготовки кадров: Материалы XXIII Национальной научной конференции (с международным участием), Таганрог, 15–16 апреля 2022 года. – Таганрог: Таганровский институт управления и экономики, 2022. – С. 107-109.

8. Боярская О.В. Бюджетные полномочия представительных органов местного самоуправления: от земских смет до местного бюджета // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Право. – 2022. – Т. 22. – № 2. – С. 74-79. – DOI 10.14529/law220212.

References

1. Karandaev I.Yu. Principles of financial activities of budgetary institutions of the Russian

Federation in the context of changing their legal status // Gaps in Russian legislation. – 2014. – No. 2. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/printsiy-finansovoy-deyatelnosti-byudzhethnyh-uchrezhdeniy-rossiyskoy-federatsii-v-usloviyah-izmeneniya-ih-pravovogo-statusa>

2. Parfenova K.A., Fakhretdinova E.N., Klychova A.S. Features of drawing up estimates of budgetary institutions // Development of accounting and auditing in the context of the digital economy: collection of scientific papers based on the materials of the International scientific and practical conference, Kazan, May 23-24, 2023. – Kazan: Kazan State Agrarian University, 2023. – Pp. 592-598.

3. Isaenko V.V., Prytchenkova E.A. Legal aspects of the implementation of the budget es-

timate in budgetary institutions // Bulletin of the Vladimir Dahl Luhansk State University. – 2022. – No. 10 (64). – Pp. 265-266.

4. Vagabova D.S. Maintaining budget estimates – changes in the procedure for drawing up, approving and maintaining // Theory and practice of world science. – 2022. – No. 11. – Pp. 42-44.

5. Khodyreva A.I., Ksenda V.M. Problems of formation and execution of the budget estimate // Forum of young scientists. – 2022. – No. 10 (74). – Pp. 139-147.

6. Koshik Yu.V., Inozemtseva L.V. Methodological aspects of control over the execution of the budget organization's estimate // Finance. Accounting. Banks. – 2021. – No. 1-2 (34-35). – Pp. 60-66.

7. Inozemtseva L.V. Methodology for control over the execution of the budget organization's estimate in the Donetsk People's Republic // Modernization of Russian society and education: new economic guidelines, management strategies, law enforcement and personnel training issues: Proceedings of the XXIII National Scientific Conference (with international participation), Taganrog, April 15-16, 2022. – Taganrog: Taganrog Institute of Management and Economics, 2022. – Pp. 107-109.

8. Boyarskaya O.V. Budgetary powers of representative bodies of local self-government: from zemstvo estimates to the local budget // Bulletin of the South Ural State University. Series: Law. – 2022. – Vol. 22. – No. 2. – Pp. 74-79. – DOI 10.14529/law220212.

Региональная и отраслевая экономика 5.2.3 УДК 657.01 ГРНТИ 06.35.31

ЕФИМОВА Ольга Владимировна,
д.э.н., профессор,
профессор Кафедры бизнес-аналитики Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации,
Oefimova@fa.ru

Отчетность об устойчивом развитии: требования, разработка, анализ

Аннотация. Вопросы подготовки и раскрытия нефинансовой информации, касающейся воздействия организаций на окружающую среду, социальной ответственности и корпоративного управления, становятся все более актуальными в последние годы. Цель статьи состояла в исследовании требований нормативного регулирования и имеющегося опыта подготовки нефинансовой отчетности с учетом интересов отчитывающихся организаций и требований заинтересованных сторон. Выполненное исследование основано на сравнительном анализе нормативного регулирования, стандартов и руководств в области корпоративной отчетности, лучшей практики раскрытий ESG-информации в отчетах российских публичных компаний. В результате исследования была предложена последовательность этапов подготовки и раскрытия ESG-информации организациями с учетом целей и запросов целевой аудитории.

Ключевые слова: раскрытие ESG-информации, стандарты корпоративной отчетности, заинтересованные стороны, ESG-анализ.

EFIMOVA Olga Vladimirovna,
doctor of economic sciences, full professor, professor
of Business analysis department, Financial university,
Oefimova@fa.ru

Sustainability reporting: requirements, development, analysis

Abstract. The issues of preparation and disclosure of non-financial information related to the environmental impact of organizations, social responsibility and corporate governance have become increasingly relevant in recent years. The purpose of the article was to study the requirements of regulation and the existing experience in preparing non-financial statements, taking into account the interests of reporting organizations and stakeholders. The study is based on a comparative analysis of regulatory requirements, standards and guidelines in the field of corporate reporting, as well as best practices for disclosing ESG information of Russian public companies. As a result of the conducted research, the author suggests a sequence of stages of preparation and corporate disclosure of ESG information, taking into account the goals and requests of the target audience.

Keywords: ESG information disclosure, corporate reporting standards, stakeholders, ESG analysis.

Введение

В последние годы в мире наблюдается очевидный рост количества компаний, раскрывающих информацию в области устойчивого развития на добровольной основе или исходя из требований законодательства.

На решения организаций о том, какую ESG-информацию им следует предоставлять заинтересованным сторонам и в каком формате, влияют различные факторы, прежде всего, нормативно-правовой и социальный контекст, в котором работает организация, требования ее заинтересованных сторон, а также непосредственно корпоративные ценности. С учетом этого компании на практике применяют различные подходы к формированию и раскрытию ESG-информации. К ним относятся:

- публикация отчетов, ориентированных соответственно на конкретную тематику, цели или требования, например, касающиеся контроля за выбросами парниковых газов;
- отчеты об устойчивом развитии, цель которых – комплексно охватить все вопросы, предметом которых являются результаты деятельности организации по отношению к целям устойчивого развития и имеющие существенное значение для заинтересованных сторон;
- разделы в годовых и иных отчетах компании, в которых отражаются корпоративные ценности, целевые показатели и имеющиеся достижения в области устойчивого развития.

Все эти подходы имеют целью удовлетворить запрос общества и иных причастных сторон в ESG-информации. Однако во многих случаях пользователям трудно понять, почему компания выбрала тот или иной подход, какими соображениями и суждениями она руководствовалась, является ли данная информация полной и достоверной. Четкие разъяснения по этим вопросам, включая определения, сферу охвата и границы отчетности, необходимы для того, чтобы пользователи рассматривали ее как надежный источник информации для принятия решений.

Материал и методы исследования

Исследование было построено на анализе: нормативного регулирования, стандартов и руководств в области корпоративной отчетности, результатов литературного обзора, отчетности российских публичных компаний с целью выявления лучшей практики корпоративных раскрытий. Целью исследования являлась разработка рекомендаций для обеспечения комплексного подхода к подготовке, раскрытию и анализу ESG-информации с учетом интересов отчитывающихся организаций и требований заинтересованных сторон.

Проведенный анализ многочисленных исследований современных тенденций разработки нефинансовой отчетности [4, 6, 9] свидетельствуют о том, что качество кор-

поративных раскрытий существенно различается в зависимости от их тематики. Так, если раскрытие информации о выбросах парниковых газов широко распространено и в большинстве случаев стандартизовано, то такие значимые темы, как ESG-риски и предпринимаемые меры по управлению ими представлены в корпоративных отчетах формально, что затрудняет возможность использования данной информации при принятии решений.

Процесс принятия решения о формировании и раскрытии ESG-информации может быть представлен в виде следующих последовательных этапов (рис. 1).

Понимание целей подготовки ESG-информации и потребностей целевой аудитории является ключевым для дальнейших решений. Вместе с тем, все представленные на рис.1 этапы являются взаимосвязанными, изменение внешних и внутренних условий, развитие технологий и другие факторы могут повлиять на корпоративную стратегию раскрытия ESG-информации.

Причины, в силу которых организация принимает решения о предоставлении ESG-информации, будут оказывать влияние на ее содержание, качество и полноту. Так, если информация раскрывается в целях соблюдения требований законодательства, можно ожидать ее большей стандартизованности и структурированности.

Если информация формируется с целью участия организации в ESG-рейтингах, скорее всего, она будет подготовлена в соответствии с методикой оценивания, применяемой рейтинговым агентством. Подготовка информации с целью привлечения финансирования, например, при выпуске зеленых облигаций, соответственно потребует от организаций соблюдения требований по раскрытию информации исходя из действующей системы верификации инструментов устойчивого развития [5].

Помимо нормативных требований, причинами раскрытия ESG-информации являются (табл.1):

- информирование о планах повышения операционной эффективности для обеспечения инвестиционной привлекательности;
- информирование о приверженности Целям устойчивого развития и достигнутому прогрессе в этой области;
- информирование заинтересованных сторон о ключевых ESG-рисках и возможностях и их интеграции в систему корпоративного риск-менеджмента.

Понимание причин решения о раскрытии ESG- информации в значительной степени влияет на содержание, структуру и характеристики отчетности организаций.

Цели подготовки и причины формирования ESG-информации неразрывно связаны заинтересованными сторонами, поскольку именно целевая аудитория влияет на то, какую информацию компания сочтет существенной для раскрытия. Так, например, для долгосрочных инвесторов наиболее значимым является информирование о том, как компании интегрируют ESG-факторы в свои стратегии, управляют рисками и возможностями для поддержания устойчивости, роста и создания долгосрочной стоимости [4,6,10]. Инвесторы стремятся получить финансово значимую, перспективную, стратегическую информацию и запрашивают стандартизированные, своевременные, проверенные данные, которые они могут использовать в финансовых моделях [7,11].

В соответствии с Рекомендациями Банка России компании вправе самостоятельно выбирать различные формы раскрытия информации об устойчивом развитии [1].

Цели и причины подготовки ESG- отчетности, а также требования ее ключевых заинтересованных сторон определяют выбор методологии и принципов подготовки отчетности. По данным исследования Банка России, наиболее часто используемыми международными стандартами, как в 2021, так и 2022 годах, оставались стандарты GRI, стандарты SASB¹, прин-

¹ SASB Standards. IFRS Foundation

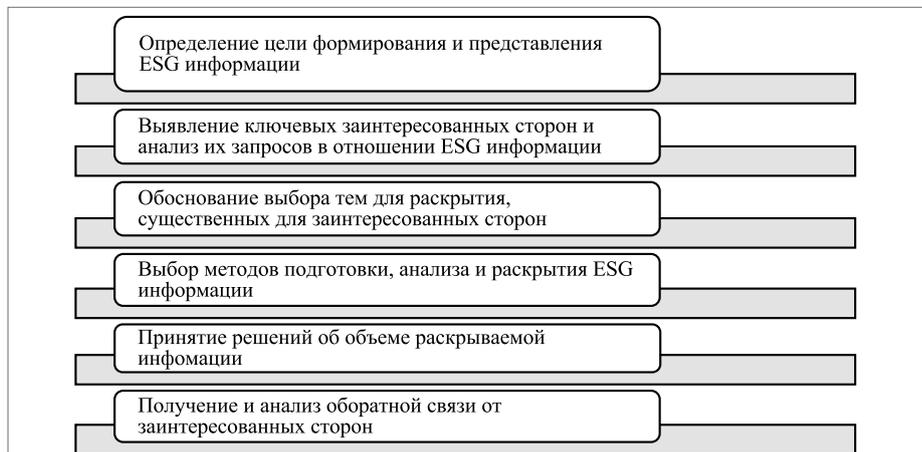


Рис.1. Последовательность этапов подготовки и раскрытия ESG-информации.

Таблица 1.

Примеры причин формирования и раскрытия ESG-информации

Причины раскрытия	Возникающие задачи	Примеры раскрытий
Требования законодательства	Оценка соответствия выполнения требований законодательства	https://severstal.com/eng/ir/indicators-reporting/social-reports/
Раскрытие цепочки создания ценности	Представление бизнес-модели, цепочки и ключевых драйверов создания ценности	https://cdn.phosagro.ru/upload/docs/ESG_Review.pdf
Присвоение рейтинга	Анализ требований стейкхолдеров относительно ESG-рейтинга. Анализ методологии присвоения рейтинга	https://cdn.phosagro.ru/upload/docs/ESG_Review.pdf
Удовлетворение ожиданий заинтересованных сторон	Анализ заинтересованных сторон, взаимодействие с заинтересованными сторонами, получение обратной связи	https://nornickel.ru/sustainability/sdg-support/ https://cdn.phosagro.ru/upload/docs/ESG_Review.pdf
Информирование о стратегии устойчивого развития, следовании Целям устойчивого развития	Разработка стратегии и политик в области устойчивого развития, формирование системы показателей для мониторинга степени достижения Целей устойчивого развития	https://nornickel.ru/sustainability/sdg-support/ https://cdn.phosagro.ru/upload/docs/ESG_Review.pdf
Выпуск зеленых финансовых инструментов	Оценка соответствия таксономии зеленых проектов, анализ требований верификаторов	https://raexpert.ru/releases/2024/may13c

Таблица 2.

Основные принципы и качественные характеристики корпоративной отчетности

Стандарты отчетности			
GRI	SASB	ISSB Standards S1 Sustainability Related Financial Information S2: Climate-Related Disclosure	Проект Стандарта отчетности об устойчивом развитии (Минэкономразвития)
Сбалансированность	Нейтральность	Достоверное представление	Осмотрительность
Ясность	Достоверное представление	Понятность	Достоверность, непротиворечивость информации бухгалтерской (финансовой) отчетности, ясность
Сопоставимость	Сопоставимость	Сопоставимость	Сопоставимость
Существенность	Существенность	Существенность	Существенность
Своевременность	Полезность	Своевременность	Актуальность, полезность
Полнота	Полнота		Полнота
Надежность	Проверяемость	Проверяемость	Проверяемость, независимая внешняя оценка
Контекст устойчивого развития. Вовлечение заинтересованных сторон		Взаимосвязанность отчетности. Влияние существенных рисков и возможностей, связанных с устойчивостью, на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки. Планирование предприятия	Связь между положениями отчетности об устойчивом развитии и бухгалтерской (финансовой) отчетности

ципы UN Global Compact¹ и методология CDP² [1].

В мае 2024 года Минэкономразвития представило проект Стандарта отчетности об устойчивом развитии. Его применение будет осуществляться на добровольной основе государственными корпорациями, государственными компаниями, а также

иными заинтересованными в раскрытии информации об устойчивом развитии организациями³.

В табл. 2 обобщены принципы и качественные характеристик и корпоративной отчетности исходя из требований наиболее распространенных в мире стандартов: GRI, ISSB, SASB. В целях сравнительного анализа в ней также представлены требования,

предусмотренные национальным Стандартом отчетности об устойчивом развитии⁴.

Как следует из представленного в табл. 2 сравнительного анализа, при всем их многообразии, концептуальные основы нефинансовой отчетности разработаны таким образом, чтобы раскрываемая информация была последовательной, надежной, полезной для принятия решений и соответствовала требованиям целевой аудитории.

Важно подчеркнуть, что разработанный Минэкономразвития России проект Стандарта отчетности об устойчивом развитии полностью соответствует принципам корпоративной отчетности ведущих мировых систем. В частности, согласно стандарту МСФО (IFRS) S1 предприятиям следует разъяснять связи между раскрытиями, представленными в отчетности об устойчивом развитии, и финансовыми отчетами. Национальный стандарт также обращает внимание на обеспечение связи между показателями отчетности об устойчивом развитии и бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций.

Особое внимание следует обратить на принцип существенности информации. Его применение гарантирует, что важная для принятия решений информация не будет упущена и соответствует потребностям целевой аудитории. Данный принцип присутствует во всех рассмотренных в табл. 2 системах регулирования корпоративной отчетности. Компании используют принцип существенности в различных контекстах, например, для определения приоритетов раскрытия информации и разработки ключевых показателей эффективности. В то же время следует подчеркнуть, что при всей его значимости для подготовки отчетности, практическое применение принципа раскрытия существенной информации может быть весьма сложным [2, 9]. Сложность применения концепции существенности связана с различными причинами, в том числе:

- широким кругом заинтересованных сторон, имеющих различные информационные потребности;
- большой отраслевой спецификой понимания существенности отдельных ESG-вопросов и тем;
- различиями в концептуальных подходах к определению существенной информации в отдельных системах регулирования корпоративной отчетности.

Стандарты GRI принцип существенности связывают с воздействиями (экономическими, экологическими, социальными), оказываемыми организацией на широкий круг ее стейкхолдеров. Стандарты SASB оценивают вопросы существенности с позиции их значимости для финансового сектора. Соответственно, существенными признаются такие ESG-аспекты, которые могут иметь финансовые последствия для организации.

¹ United Nations Global Compact Initiative. UN Global Compact.

² Carbon Disclosure Project. CDP.

³ https://www.economy.gov.ru/material/file/70c9039795779d4b5b55c3fb8066afd3/764_2023-11-01.pdf

⁴ там же

Принцип финансовой существенности заложен также в стандартах ISSB.

Важно подчеркнуть, что концептуальные основы национального Стандарта отчетности об устойчивом развитии основаны на принципе двойной существенности, согласно которому ESG-риски и возможности рассматриваются как с точки зрения их финансовых последствий для организации, так и с позиции влияния на окружающую среду и общество в целом. Отметим, что принцип двойной существенности предусмотрен также Директивой о корпоративной отчетности в области устойчивого развития ЕС (Detective on corporate sustainability reporting CSRD)¹.

Решение о том, какую информацию ESG следует сообщать, зависит от цели раскрытия, требований регуляторов, корпоративной стратегии и ключевых предполагаемых пользователей [8]. Раскрываемая информация может быть фактической (ретроспективной), аналитической и прогнозной.

Стандарт отчетности об устойчивом развитии, утвержденный приказом Минэкономразвития России, содержит перечень индикаторов, включающий группы экологических, социальных, управленческих и экономических показателей, а также показателей, отражающих вклад организации в реализацию национальных целей развития Российской Федерации².

Еще одним важным принципом является своевременность раскрытия ESG-информации. В значительной степени данный принцип связан с полезностью информации для заинтересованных сторон. Особое значение своевременность предоставления информации имеет для инвесторов.

Комплексный подход к анализу соблюдения принципов подготовки корпоративной отчетности позволяет решить вопрос о том, какой объем ESG-информации должен быть представлен в отчете.

Выбор методов подготовки, анализа и раскрытия ESG информации зависит от решений, принятых на предыдущих этапах, и определяется тем, какой методологией, рекомендациями и принципами руководствуется организация при формировании корпоративной отчетности. При этом компании, прежде всего, будут ориентироваться на обязательные требования раскрытий в соответствии с признанными стандартами.

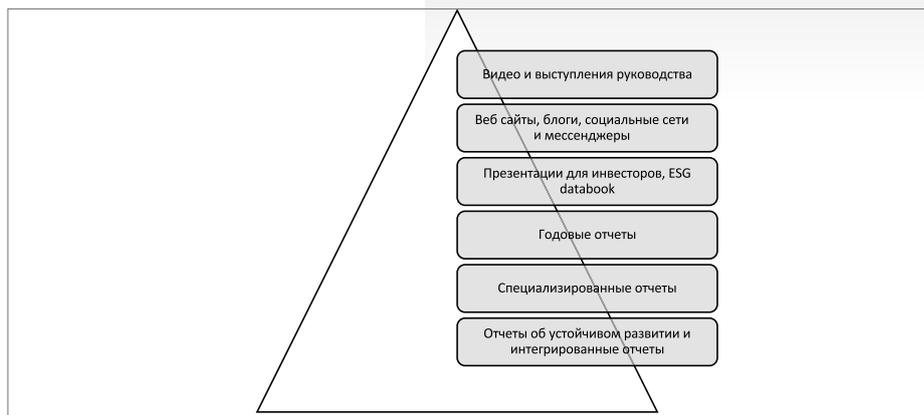


Рис. 2. Каналы, которые компании используют для передачи ESG-информации.



Рис. 3. ESG-анализ в системе управления результатами деятельности организации.

На рис. 2 представлены основные каналы, которые могут использовать организации для предоставления внешней пользователям ESG-информацию. Среди них можно выделить способы предоставления информации как непосредственно на сайтах организаций, так и размещение отчетов на внешних ресурсах, например, Библиотеке корпоративных отчетов РСПП³, Федресурс⁴, и других.

Необходимость использования ESG-показателей при принятии инвестиционных решений, в том числе при разработке финансовых моделей, определяет потребность в стандартизации и формализации данных. Инвесторам необходимо, чтобы ESG-данные были легкодоступны и представлены в формате, позволяющем проводить их анализ, структурирование и переформатирование. Таким форматом, получившим широкое применение, стало представление компаниями аналитических таблиц в виде ESG-справочников (ESG-databook), включающих количественные показатели экологического, социального и организационного характера в динамике.

Важным этапом формирования и представления ESG-информации является ее анализ [3]. Инструменты ESG-анализа дают возможность оценить эффективность компании в решении социальных и экологи-

ческих проблем, которые, в свою очередь, являются существенными с финансовой точки зрения. Такой анализ может носить ретроспективный (обобщающий), оперативный, т.е. оценивающий текущую ситуацию, и прогнозный характер, включая оценку сценариев развития и их последствия.

Интеграция инструментов ESG и финансового анализа позволяет выявить взаимосвязь финансовых и нефинансовых показателей деятельности организации и оценить влияние нефинансовых факторов (экологических, социальных, корпоративного управления) на ее финансовые результаты, и, что особенно важно, способность организации генерировать денежные потоки, необходимые для обеспечения кратко-, средне- и долгосрочной устойчивости ее деятельности и удовлетворения требований ключевых заинтересованных сторон (рис. 3).

Значимость представленного на рис.3 механизма для принятия решений как самой организацией, так и для ее ключевых заинтересованных сторон обусловлена в том числе требованием раскрытия взаимосвязи финансовых и нефинансовых показателей ведущими системами стандартов корпоративной отчетности (табл. 2). Комплексная оценка возможностей создания ценности посредством рассмотрения множества ESG-аспектов, которые являются или могут стать существенными для организации и ее заинтересованных сторон, делает ESG-анализ действенным инструментом процесса формирования, систематизации и раскрытия

¹ https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en

² <https://economy.gov.ru/material/file/42eaf2dd5f8bc9bf6d2cf51df9a46ae7%D0%A1%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%82%20%D0%BE%D1%82%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B8%20%D0%BE%D0%B1%20%D1%83%D1%81%D1%82%D0%BE%D0%B9%D1%87%D0%B8%D0%B2%D0%BE%D0%BC%20%D1%80%D0%B0%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%B8%D0%B8.pdf>

³ <https://rspp.ru/tables/non-financial-reports-library/>

⁴ <https://fedresurs.ru/>

информации в целях принятия на ее основе управленческих решений.

Выводы

Выполненный анализ международных стандартов и руководств позволил выявить общность концептуальных подходов к формированию корпоративной отчетности. Вместе с тем, анализ целевой направленности стандартов на удовлетворение требований различных заинтересованных сторон (широкий круг заинтересованных сторон, инвесторов, фондового рынка) позволил обратить внимание на их различия, которые могут быть значимыми при решении вопросов о приоритетности и существенности раскрываемой информации.

Проведенный анализ сопоставимости проекта национального Стандарта отчетности об устойчивом развитии и международных стандартов нефинансовой отчетности позволил сделать вывод о том, что национальный стандарт полностью соответствует принципам корпоративной отчетности ведущих мировых систем и при этом учитывает национальные цели и приоритеты.

По мере развития требований к корпоративной отчетности, их усложнении и добавления новых функций, таких как потребность в отражении и анализе вклада бизнеса в достижение целей устойчивого развития и удовлетворение требований ключевых заинтересованных сторон, компаниям будут требоваться методы реагирования на новые вызовы в области подготовки нефинансовой информации и обеспечения ее взаимосвязи с данными бухгалтерской (финансовой) от-

четности. Предлагаемые в данной статье подходы требуют дальнейших исследований и, возможно, станут предметом обсуждения и научной дискуссии. Направления будущих исследований могут быть связаны с развитием технологий в целях обеспечения надежности данных, дальнейшей стандартизацией ESG-показателей, гармонизацией стандартов финансовой и нефинансовой отчетности, развитием ESG-анализа.

Литература/ References

1. Банк России. Обзор раскрытия информации в области устойчивого развития публичными акционерными обществами по итогам 2022 года. – Москва, 2023. – URL: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/scops/ecb.op303~eaa6fe6583.en.pdf>. / The Bank of Russia. Review of disclosure of information in the field of sustainable development by public joint-stock companies by the end of 2022. – Moscow. – 2023. – URL: https://www.cbr.ru/Collection/Collection/File/47726/Review_pao_2022.pdf.

2. Ефимова О.В. ESG-аналитика в системе принятия инвестиционных решений: в поисках существенной информации // Вестник ВГУ. Серия: Экономика и управление. – 2023. – № 2. – С. 3-17. / Efimova O.V. ESG analytics in the investment decision-making system: in search of essential information // VSU Bulletin. Series: Economics and Management. – 2023. – No. 2. – Pp. 3-17.

3. Шеремет А.Д. Комплексный анализ показателей устойчивого развития предприятия // Экономический анализ: теория и практика. – Т.13, вып.45 (396). – 2014. – С. 2-9. / Sheremet A.D. Comprehensive analysis

of enterprise sustainable development indicators // Economic analysis: theory and practice. – Vol.13, issue 45 (396). – 2014. – Pp. 2-9.

4. Amel-Zadeh A., Serafeim G. Why and How Investors Use ESG Information: Evidence from a Global Survey // Financial Analysts Journal. – 2018. – Vol. 74. – Issue 3. – Pp. 87-103.

5. Breitenstein M., Ciurmo S., Walsh F. (2022). Disclosure of Climate Change Risk in Credit Ratings // ECB Occasional Paper Series. – No 303.– Frankfurt am Main: European Central Bank. – URL: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/scops/ecb.op303~eaa6fe6583.en.pdf>.

6. Chen K. Problems of ESG that Prevent Its Integration in Investment Decision-Making: Evidence from Investors // Highlights in Business, Economics and Management. – Vol. 24. – 2024. – Pp.1081-1087.

7. Cheng B., Ioanno I., Serafeim G. Corporate social responsibility and access to finance // Strategic Management Journal. – 2014.– No 35 (1). – Pp. 1-23.

8. Kaplan R.S., Ramanna K. How to fix ESG Reporting // Harvard Business School. Working paper. – 2021. – Pp. 22-005.

9. Khan M., Serafeim G., Yoon A. Corporate Sustainability: First Evidence on Materiality // The Accounting Review. – 2015. – Vol. 91. – No. 6. – Pp. 1697-1724.

10. Nagy Z., Kassam A., Lee L.E. Can ESG add alpha? An analysis of ESG tilt and momentum strategies // The Journal of Investing. – 2016. – No. 25(2). – Pp.113-124.

11. Rouen E., Sachdeva, K., Yoon A. The Evolution of ESG Reports and the Role of Voluntary Standards // Harvard Business School : Working Paper. – Pp. 23-24.

Региональная и отраслевая экономика 5.2.3 УДК 657.3

БЕЛЯНИНОВ Дмитрий Андреевич,
аспирант Экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова
Dmitry.Belyaninov@gmail.com

Научный руководитель
СУЙЦ Виктор Паулевич,
д.э.н., профессор, научный руководитель
кафедры Учета, анализа и аудита, Экономического факультета
МГУ им. М.В. Ломоносова,
viktor.suyts@gmail.com

Практика применения операционной аналитики для целей прогнозирования финансовых результатов компаний

Аннотация. Статья посвящена проблеме применения методов операционного анализа и прогнозирования в условиях активного научно-технического прогресса и цифровизации общества. Отдельное внимание уделено практическому применению методов прогнозирования финансовой деятельности коммерческих организаций. Автором предложено по-новому подойти к развитию практики применения методов прогнозирования и операционного анализа. Данный подход позволит расширить базу научных предложений, связанных с исследуемой темой в контексте активного развития цифровых технологий на современном этапе развития общественных отношений.

Ключевые слова: операционная аналитика, финансовый аудит, финансовое прогнозирование, финансовый результат, обработка информации.

BELIANINOV Dmitrii Andreevich,
The Faculty of Economics,
Moscow State University named after Lomonosov M.V.,
Dmitry.Belyaninov@gmail.com

Scientific supervisor
SUYS VIKTOR PAULEVICH,
Doctor, Professor,
Scientific Advisor of Accounting, Analysis and Audit Department
Moscow State University named after Lomonosov M.V.,
viktor.suys@gmail.com

Actual application of operational analytics for the purposes of forecasting the financial results of the company

Abstract. In the article, the author examines the problem of applying operational analysis and forecasting methods in the context of active scientific and technological progress and digitalization of society. Special attention is paid to the practical application of methods for forecasting the financial activities of commercial organizations. The author suggests a new approach to the development of the practice of applying forecasting and operational analysis methods. The approach proposed by the author will expand the base of scientific proposals related to the topic under study in the context of the active development of digital technologies at the present stage of the development of public relations.

Keywords: operational analytics, financial audit, financial forecasting, financial result, data processing.

Введение

Актуальность. На современном этапе развития общественных отношений выбранная тема исследования достаточно хорошо изучена наукой и раскрыта в авторами в работах, созданных до начала периода интенсивного развития технологий машинного обучения и искусственного интеллекта [1, с.101].

Появление технологий, позволяющих обрабатывать большие массивы данных, в том числе неструктурированных [10], дает основания для переосмысления подходов к финансовому анализу и, в частности, применению современных технологий обработки данных в решении задач операционного анализа как одной из областей, наиболее чувствительной к скорости обработки входных данных и подготовки заключений для принятия управленческих решений [3, с.158].

В качестве индикатора, позволяющего оценить преимущества использования современных технологий обработки данных в операционной аналитике, автор определяет показатель точности прогнозирования финансового результата по следующим основаниям:

1) принятие стратегических решений – точные прогнозы финансового результата позволяют организации принимать осознанные и обоснованные стратегические решения. На основе точных прогнозов компания может планировать свою деятельность, определять бюджеты, принимать решения о распределении ресурсов, а также оценивать свои возможности для инвестиций и роста;

2) финансовое планирование и управление – точные прогнозы финансового результата позволяют организации планировать свои финансовые потоки, управлять своими ресурсами и финансовыми обязательствами, что дает возможность качественно контролировать свою финансовую стабиль-

ность, избегать непредвиденных кризисов и проблем с ликвидностью;

3) привлечение инвестиций и финансирование – точные прогнозы финансового результата помогают привлечь инвесторов и финансовые институты. Инвесторы, в свою очередь, требуют достоверных данных о финансовом состоянии и перспективах компании при принятии решения о вложении своих средств. Банки и другие финансовые организации также основываются на точных прогнозах при оценке кредитоспособности и рисков, связанных с финансовыми операциями [6, с.23];

4) управление рисками – точные прогнозы финансового результата помогают идентифицировать потенциальные финансовые риски и принимать меры по их управлению с целью снижения рисков финансовых потерь и разработки планов действий для реагирования на неблагоприятные ситуации;

5) доверие заинтересованных сторон – точные прогнозы финансового результата укрепляют доверие заинтересованных сторон, таких как акционеры, партнеры, клиенты и государственные органы. Они создают прозрачность в финансовой отчетности и демонстрируют уровень профессионализма и надежности организации [7; 8; 9].

В целом, точность прогнозирования финансового результата является фундаментальным аспектом эффективного управления финансами коммерческой организации [5, с.70] и помогает принимать обоснованные решения, управлять рисками, привлекать инвестиции и обеспечивать финансовую стабильность, что существенно влияет на успех и устойчивость организации в долгосрочной перспективе.

Таким образом, решение научной проблемы, связанной с использованием операционной аналитики для целей повышения точности прогнозирования, обеспечит повышение конкурентоспособности хозяй-

ствующих субъектов за счет снижения издержек и повышения рентабельности и, как следствие, способствует общему развитию экономики государства.

Цель исследования – оценить применение современных практик операционного анализа в контексте прогнозирования финансового результата организаций.

Методы, используемые в настоящей работе. Изучение и анализ публикаций и иных материалов, статистических и теоретических сведений в документах и иные научные общетеоретические и эмпирические методы.

Основная часть

При проведении исследования за основу автором взят сегмент коммерческих организаций, ведущую свою деятельность с целью извлечения выгоды в конкурентных рыночных условиях. В числе коммерческих организаций фокусируется внимание на сегменте организаций, работающих в сфере товаров массового потребления, т.е. сегменте с относительно высокой частотой транзакций и большим числом независимо хозяйствующих участников транзакций. В частности, конкуренция в условиях цифровой экономики предъявляет особые требования к скорости и точности решений, принимаемых на основании операционной аналитики.

Таким образом, сегмент организаций, ведущих коммерческую деятельность в области товаров массового потребления, является удобной базой для проведения тестирования результатов исследования и определения полезности усовершенствованной методики.

В настоящее время коммерческие организации применяют различные методы прогнозирования финансового результата, чтобы предсказать будущую прибыльность и состояние своего бизнеса. Предлагается рассмотреть и характеризовать некоторые из наиболее распространенных методов

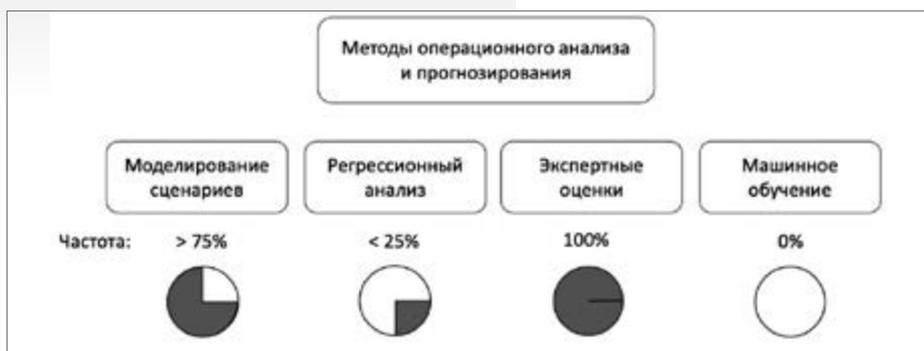


Рис.1. Частота применения методов операционного анализа и прогнозирования..

прогнозирования, которые используются в коммерческих организациях [4].

1. Метод прогнозирования, основанный на создании финансовой модели, которая отражает финансовые потоки, структуру активов и пассивов, доходы и расходы предприятия. Модель строится с использованием исторических данных и может включать факторы, такие как продажи, затраты, инвестиции и налоги. Модели могут быть простыми, использующими эксель-таблицы, или сложными, использующими специализированные программные инструменты или финансовые платформы.

2. Метод временных рядов основан на анализе прошлых финансовых данных и выявлении закономерностей и трендов во времени. Этот метод использует исторические данные, чтобы прогнозировать будущие значения финансовых показателей. Он может включать различные статистические модели, такие как скользящие средние, экспоненциальное сглаживание, ARIMA (авторегрессионная интегрированная скользящая средняя) и методы многофакторного регрессионного анализа. Многофакторный регрессионный анализ используется для определения связей между зависимыми и независимыми переменными и построения моделей, которые могут быть использованы для прогнозирования финансовых результатов. Этот метод опирается на предположение, что существуют определенные факторы или переменные, которые влияют на финансовые результаты организации. Например, выручка от продаж может зависеть от объема рекламных расходов или числа сотрудников. Регрессионный анализ помогает определить влияние каждого фактора на финансовый результат и использовать эти знания для прогнозирования.

3. Экспертные оценки. Помимо статистических методов, коммерческие организации могут полагаться на экспертные оценки и мнения специалистов в отрасли. Они могут включать заключения финансовых аналитиков, консультантов или других экспертов, которые имеют опыт и знания в определенной сфере бизнеса. Экспертные оценки могут использоваться в качестве дополнения к статистическим моделям или в случаях, когда данные ограничены или недоступны.

4. Методы машинного обучения. В контексте проводимого исследования особое внимание уделяется прогнозированию,

используя методы машинного обучения, как наиболее новому направлению, открывшемуся благодаря развитию технологий высокопроизводительных вычислений. Машинное обучение включает в себя различные алгоритмы и методы, которые позволяют компьютерам «обучаться» на основе данных и делать прогнозы или принимать решения. В контексте операционной аналитики и прогнозирования финансового результата коммерческие организации могут использовать методы машинного обучения, такие как дерево решений, случайные леса, градиентный бустинг, нейронные сети и другие. Эти методы могут учитывать большое количество факторов и сложные взаимодействия между ними для более точного прогнозирования.

При этом, немаловажным является тот факт, что коммерческие организации могут комбинировать несколько методов прогнозирования для получения более точных результатов [2, с.15]. Важно также учитывать в том числе и особенности отрасли, специфику бизнеса, доступность данных при выборе методов прогнозирования для конкретной организации.

Проведенный опрос руководителей финансовых блоков коммерческих организаций свидетельствует о высокой востребованности традиционных методов операционного анализа и прогнозирования и демонстрирует отсутствие фактов применения современных методов. На рис. 1 продемонстрированы результаты опроса о частоте применения методов операционного анализа и прогнозирования в организациях: предложенные респондентам в опросе, и частота утвердительных ответов о факте использования метода в организации. В опросе участвовали сотрудники руководящих ролях предприятий среднего и крупного бизнеса.

Востребованность методов определяется как наличием необходимой для их применения экспертизы, так и эффективностью применения данных методов. Принимая во внимание современные тенденции развития нейронных сетей, искусственного интеллекта и методов машинного обучения, следует ожидать всестороннего влияния технологий на устоявшиеся методы ведения хозяйственной деятельности, в том числе вызов будет брошен устоявшимся методам анализа и прогнозирования. По мере проникновения прогрессивных технологий в область традиционного опе-

рационного анализа мы увидим все большую долю организаций, экспериментирующих с применением этих методов в своей работе.

Выводы

Подводя итоги, следует отметить, что значительное влияние на проникновение новых технологий и возникновение новых методов в области операционного анализа окажут не только доступность технологий, но, прежде всего, накопление необходимой экспертизы в среде практиков, применяющих операционный анализ и финансовое прогнозирование. Всестороннее освещение проблем применения искусственного интеллекта и машинного обучения для целей совершенствования операционного анализа и повышения точности прогнозирования должно сыграть свою роль в повышении внимания к проблеме и постепенному накоплению экспертизы среди профессионалов.

Литература

1. Гурнович Т.Г., Бухлова В.В., Духнова А.А. Приемы планирования и прогнозирования денежных потоков предприятия // Деловой вестник предпринимателя. – 2023. – № 1 (11). – С.101-106.
2. Резвякова И.В., Колдунов Э.Д. Прогнозирование финансового состояния организации // Вестник Академии знаний. – 2023. – № 1 (54). – С.15-30.
3. Сулимова Е.А. Цифровой инструментарий управления предприятиями: CRM, ERP, ESM, BI // Инновации и инвестиции. – 2023. – № 5. – С.158-160.
4. Сян Ж. Финансовое планирование и прогнозирование в компании XIAOMI // Экономика и социум. – 2023. – № 6-1 (109). – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/finansovoe-planirovanie-i-prognozirovanie-v-kompanii-xiaomi>
5. Хангельдиев М., Сылапбердиев И., Аманов Д. Прогнозирование и планирование деятельности финансовых менеджеров, их понимание и значение // Вестник науки. – 2023. – № 5 (62). – С.70-81.
6. Шарипова Р.Н., Кадырова А.Р. Модели прогнозирования финансового результата предприятия // Экономика и социум. – 2023. – №1-2 (104). – С.23-29.
7. Financial Forecasting in Python by David A. Mellis (2018, Packt Publishing).
8. Principles of Forecasting: A Handbook for Researchers and Practitioners by J. Scott Armstrong (2001, Springer).
9. Forecasting for Economics and Business by Gloria González-Rivera and Esther Ruiz (2014, Pearson).
10. Machine Learning for Financial Engineering by Markus Kern (2021). Publishing house : Chapman and Hall/CRC.

References

1. Gurnovich T.G., Bukhlova V.V., Dukhnova A.A. Methods of planning and forecasting cash flows of an enterprise // Business bulletin of the entrepreneur. – 2023. – No.1 (11). – Pp.101-106.
2. Rezvyakova I.V., Koldunov E.D. Forecasting the financial condition of an organiza-

tion // Bulletin of the Academy of Knowledge. – 2023. – No.1 (54). – Pp.15-30.

3. *Sulimova E.A.* Digital enterprise management tools: CRM, ERP, ECM, BI // Innovation and investment. – 2023. – No.5. – Pp.158-160.

4. *Xiang J.* Financial planning and forecasting at XIAOMI // Economics and Society. – 2023. – No.6-1 (109). – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/finansovoe-planirovanie-i-prognozirovanie-v-kompanii-xiaomi>

5. *Khangeldieva M., Sylapberdiev I., Amanov D.* Forecasting and planning the activities of financial managers, their understanding and significance // Bulletin of Science. – 2023. – No.5 (62). – Pp.70-81.

6. *Sharipova R.N., Kadyrova A.R.* Models of forecasting the financial result of an enterprise // Economics and Society. – 2023. – No.1-2 (104). – Pp.23-29.

7. Financial Forecasting in Python by David

A. Mellis (2018, Packt Publishing).

8. Principles of Forecasting: A Handbook for Researchers and Practitioners by J. Scott Armstrong (2001, Springer).

9. Forecasting for Economics and Business by Gloria González-Rivera and Esther Ruiz (2014, Pearson).

10. Machine Learning for Financial Engineering by Markus Kern (2021). Publishing house: Chapman and Hall/CRC.

Региональная и отраслевая экономика 5.2.3 УДК 657.3

КРАВЧЕНКО Владимир Вадимович,
студент 2 курса аспирантуры
экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова,
vv_kravchenko@mail.ru

Научный руководитель
СОЛОВЬЕВА Ольга Витальевна,
д.э.н., профессор,
заведующая кафедрой Учета, анализа и аудита
экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова

Влияние новых требований в учете основных средств на изменение коэффициентов фондоотдачи для предприятий энергетической отрасли

Аннотация. Новые требования в учете основных средств, произошедшие в связи с вступлением в силу федеральных стандартов бухгалтерского учета, регулирующих учет собственных и арендованных основных средств (ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [1], ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» [2]) повлияли на финансовый анализ использования основных средств, в частности на показатель фондоотдачи. Целью данной статьи является анализ влияния на показатель фондоотдачи, рассчитанный за 2021 год, изменений в составе и оценке основных средств, произошедших в связи с введением новых стандартов для предприятий энергетической отрасли.

Ключевые слова: ФСБУ, основные средства, капитальные вложения, актив в форме права пользования, фондоотдача, финансовый анализ, коэффициент сбалансированности, энергетическая отрасль.

KRAVCHENKO Vladimir Vadimovich,
2nd year postgraduate student
Faculty of Economics, Lomonosov Moscow State University
vv_kravchenko@mail.ru

Scientific supervisor
SOLOVYEVA Olga Vitaleynna,
Doctor of Science, Professor,
Accounting, Analysis and Audit Department,
Faculty of Economics, Lomonosov Moscow State University

Influence of new requirements in fixed assets accounting on changes in the coefficients of stock return for the enterprises of the energy industry

Abstract. New requirements in accounting for fixed assets, which occurred due to the entry into force of federal accounting standards regulating the accounting for owned and leased fixed assets (FAS 25/2018 "Lease Accounting" [1], FAS 6/2020 "Property, Plant and Equipment", FAS 26/2020 "Capital Investments" [2]) have influenced the financial analysis of fixed assets utilization, in particular on the indicator of stock return. The purpose of this article is to analyze the impact of changes in the composition and valuation of fixed assets, which occurred due to the introduction of new standards for enterprises of the energy industry, on the indicator of stock return, calculated for 2021.

Keywords: FAS, property, plant and equipment, capital expenditures, right-of-use asset, fund performance, financial analysis, balance ratio, energy industry.

Введение

В финансовом анализе для оценки эффективности использования основных средств используются показатели фондоотдачи, фондоемкости, фондорентабельности. Для расчета этих показателей применяется среднегодовая стоимость основных средств, которая рассчитывается на основе данных бухгалтерской отчетности [3], [5].

С принятием новых стандартов (ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [1], ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» [2]) суммы, отраженные по статье «Основные средства» в бухгалтерской отчетности, претерпели значительные изменения:

- в отчетности стали признаваться активы в форме права пользования, которые компании отражают вместе с собственными основными средствами;

- кроме того, значительные изменения произошли в учете собственных основных средств. Многими компаниями были пересмотрены сроки полезного использования основных средств и, как следствие, суммы накопленной амортизации. Сроки полезного использования основных средств были пересмотрены по правилам ФСБУ 6/2020 «Основные средства». (В частности, этот пересмотр коснулся полностью самортизированных основных средств, которые продолжают использоваться предприятием) [4];

- ФСБУ 6/2020 «Основные средства» разрешает использовать как модель учета по первоначальной стоимости, так и модель учета по переоцененной стоимости [2]. При этом, если компания выбирает модель учета по первоначальной стоимости, то она должна списать имеющийся резерв переоценки и не использовать его более;

- в отчетности основные средства показываются не только за вычетом накопленной амортизации, но и за вычетом накопленных убытков от обесценения [2];

- возникло понятие инвестиционной недвижимости. В отчетности инвестиционная недвижимость включается в состав основных средств.

Все эти изменения были проведены через единовременную корректировку балансовой стоимости основных средств на конец 2021 г.

Таким образом, суммы, показанные в отчетности по статье «Основные средства» на 31.12.2021 до и после перехода на новые стандарты, формируются по разным правилам учета.

Теоретическая часть

После перехода в отчетности в состав основных средств включаются следующие статьи:

- инвестиционная недвижимость;
- капитальные вложения;
- активы в форме права пользования;
- основные средства (собственные).

Обозначим СОС – собственные основные средства, АПП – активы в форме права пользования, КВ – капитальные вложения, ИН – инвестиционная недвижимость.

Тогда (1) $ОС = СОС + АПП + КВ + ИН$.

Коэффициент фондоотдачи считается как отношение выручки за период к среднегодовой стоимости основных средств. Обозначим коэффициент после перехода на новые стандарты $КФО_{нов}$, а до перехода – $КФО_{ст}$.

Путем несложных математических преобразований получаем, что изменение показателя фондоотдачи выражается формулой:

$$(2) \Delta КФО = КФО_{нов} - КФО_{ст} = -\frac{\Delta СОС}{В} * КФО_{нов} * КФО_{ст}$$

Изменение показателя фондоотдачи по каждому фактору:

$$(3) \Delta КФО (СОС) = -\frac{\Delta СОС}{В} * КФО_{нов} * КФО_{ст}$$

$$(4) \Delta КФО (АПП) = -\frac{\Delta АПП}{В} * КФО_{нов} * КФО_{ст}$$

$$(5) \Delta КФО (КВ) = -\frac{\Delta КВ}{В} * КФО_{нов} * КФО_{ст}$$

$$(6) \Delta КФО (ИН) = -\frac{\Delta ИН}{В} * КФО_{нов} * КФО_{ст}$$

$$\text{где } \Delta СОС = \frac{СОС_{нов} - СОС_{ст}}{2}, \Delta АПП = \frac{АПП_{нов} - АПП_{ст}}{2},$$

$$\Delta КВ = \frac{КВ_{нов} - КВ_{ст}}{2}, \Delta ИН = \frac{ИН_{нов} - ИН_{ст}}{2}$$

Таким образом, изменения коэффициента фондоотдачи, произошедшие в связи с изменениями в финансовой отчетности, зависят от нескольких факторов.

Детализация статьи «основные средства», произошедшая в результате описанных новых требований в учете, позволяет лучше понять, какие внеоборотные активы участвуют в производственной деятельности компании. Это особенно важно применительно к активам в форме права пользования, которые ранее не учитывались в качестве активов, что вносило существенные искажения в экономические показатели.

При этом очевидно, что включения в состав строки «основные средства» подстроки «капитальные вложения» при расчете показателя фондоотдачи является достаточно спорным. В реальности незавершенные капитальные вложения еще не участвуют в производственном процессе. С другой стороны – инвестиционная недвижимость направлена на получение дохода, не относящегося к основной деятельности компании.

Представляется целесообразным при расчете показателя фондоотдачи учитывать среднегодовую стоимость только по подстатьям:

- активы в форме права пользования;
- основные средства (собственные), что

видоизменяет расчет основных средств в формуле (1) следующим образом:

$$(7) ОС = СОС + АПП.$$

Таким образом, коэффициент фондоотдачи, зависящий только от двух составляющих ($КФО'$), можно записать следующим образом:

$$(8) КФО' = \frac{В}{СОС + АПП}$$

Обозначим двухсоставный коэффициент фондоотдачи после перехода на новые стандарты $КФО'_{нов}$, а до перехода – $КФО'_{ст}$.

$$(9) \Delta КФО' (СОС) = -\frac{\Delta СОС}{В} * КФО'_{нов} * КФО'_{ст}$$

$$(10) \Delta КФО' (АПП) = -\frac{\Delta АПП}{В} * КФО'_{нов} * КФО'_{ст}$$

Кроме того, введем новый показатель, который назовем *коэффициент сбалансированности* ($К_C$), показывающий, насколько предприятие зависит от арендованных основных средств.

$$(11) К_C = \frac{АПП}{АПП + СОС}$$

Значение коэффициента лежит в области от 0 до 1. Если у компании нет собственных основных средств, то $К_C = 1$, т.е. компания полностью зависит от аренды. Если $К_C = 0$, то это означает, что у компании нет активов в форме права пользования, либо их доля мала по отношению к СОС, что, в свою очередь, означает полную независимость компании от аренды. Тогда:

$$(12) КФО' = \frac{В}{СОС + АПП} = \frac{В}{СОС + АПП} * \frac{АПП}{АПП} = \frac{В}{АПП} * К_C,$$

то есть коэффициент фондоотдачи рассчитывается как произведение коэффициента фондоотдачи арендованных активов и коэффициента сбалансированности.

При этом если $АПП = 0$, то из формулы

$$(8) \text{ имеем } КФО' = \frac{В}{СОС}$$

Экспериментальная часть

Рассмотрим изменения коэффициента фондоотдачи в момент перехода на новые стандарты на примере компаний топливно-энергетической отрасли (далее – ТЭК), являющейся одной из наиболее фондоемких отраслей экономики. В среднем по отрасли доля основных средств в валюте баланса превышает 50%. Учитывая значимость энергетической отрасли для экономики России, проведен факторный анализ влияния перехода на новые стандарты на коэффициент фондоотдачи для предприятий ТЭК.

Для анализа отобраны 67 компаний, занимающихся добычей, переработкой угля, нефти и газа, обеспечением электрической энергией и размещающих отчетность в открытом доступе. При этом отбор компаний проведен на основании доли чистой прибыли выбранных компаний в общей прибыли отрасли.

На основании данных, опубликованных Росстатом России, сальдо прибыли и убытков компаний ТЭК составило: в 2021 году – 5 390,7 млрд руб., в 2022 году – 4 591,4 млрд руб. [7].

Чистая прибыль компаний отрасли, отобранных для анализа, составила: в 2021 году – 4 715 млрд руб. (т.е. 87% от общей прибыли отрасли), в 2022 году – 2 866 млрд руб. (62% от общей прибыли отрасли).

Для того чтобы провести качественный анализ сравнимых между собой предприятий, все отобранные для анализа компании разбиты на группы по показателю выручки. При этом группировка произведена так, чтобы медианное значение выручки не отличалось от среднего значения более чем на 15%. В результате разбиения образовались четыре группы:

- крупнейшие компании с выручкой более 1 трлн руб.,
- крупные компании с выручкой от 180 до 580 млрд руб.,
- средние компании с выручкой от 20 до 180 млрд руб.,
- малые компании с выручкой от 1 до 20 млрд руб.

Для факторного анализа использована отчетность компаний за 2021 год до и после перехода на новые стандарты.

В результате произведенного расчета с помощью выведенных выше формул (1)–(6)

Таблица 1.

Компании ТЭК, отобранные для анализа, в тыс. руб.

Показатель	Чистая прибыль		Выручка
	2021	2022	
1	2	3	4
Газпром	2 684 460 000	747 246 000	6 388 990 000
Лукойл	635 708 000	790 120 000	2 389 320 000
Газпром Межрегионгаз	-29 011 600	-28 013 700	1 135 630 000
Татнефть	142 660 000	241 863 000	1 069 310 000
Лукойл Западная Сибирь	160 514 000	82 766 700	1 054 010 000
Газстройпром	-77 476 800	-77 638 600	579 493 000
Росэнергоатом	149 294 000	123 996 000	528 498 000
Лукойл Пермь	88 019 500	55 739 500	452 023 000
Мосэнергосбыт	5 188 580	9 959 680	424 621 000
Газпром добыча Уренгой	7 129 260	81 434 800	407 428 000
Газпромнефть Хантос	96 711 100	79 149 100	364 887 000
Газпром добыча Ямбург	120 008	3 829 090	326 130 000
Газпромнефть-Ноябрьскнефтегаз	50 963 700	12 467 000	313 322 000
Арктикгаз	135 355 000	101 990 000	294 864 000
Лукойл Нижневожскнефть	133 950 000	172 633 000	282 110 000
Новатэк-Юрхаровнефтегаз	1 390 440	4 652 190	273 551 000
Кузбассразрезуголь	56 180 900	121 660 000	263 665 000
Газпром добыча Надым	5 384 600	-7 415 610	234 911 000
Русснефть	19 444 200	8 407 520	229 261 000
Газпромнефть Ямал	30 683 000	66 652 700	228 439 000
Мосэнерго	17 734 300	20 724 100	224 793 000
Интер РАО-Электрогенерация	52 993 100	33 526 100	221 775 000
Россети Московский регион	11 641 000	11 403 500	181 969 000
МОЭК	15 648 200	8 432 970	179 804 000
Томскнефть ВНК	4 096 180	-18 702 200	162 635 000
Газпромнефть Заполярье	33 836 100	25 218 800	159 135 000
Петербургская Сбытовая Компания	1 571 460	2 270 280	148 519 000
Новатэк-Таркосаленнефтегаз	12 407 100	7 290 190	148 165 000
ОГК-2	21 327 000	12 094 100	141 161 000
Газпром добыча Ноябрьск	6 819 750	3 057 610	120 719 000
Россети Центр	4 147 150	4 537 760	103 168 000
Газпром добыча Оренбург	3 717 680	9 453 710	102 690 000
Русьветпетро	33 750 400	9 718 400	101 592 000
ТГК 1	8 675 160	7 127 920	97 672 900
ИНК-Запад	37 236 700	15 830 800	97 587 700
Юнипро	16 520 700	9 863 830	94 110 000
Россети Ленэнерго	19 794 200	17 975 400	93 390 800
Газпромнефть Оренбург	7 540 480	-3 747 450	86 848 400
Россети Урал	5 173 770	3 269 160	82 746 400
Фортум	18 643 800	11 208 900	82 512 300
Газпром Трансгаз Санкт-Петербург	1 106 830	3 534 520	81 888 000
Евросибэнерго-Гидрогенерация	16 306 600	28 659 200	78 910 000
Белкамнефть	9 542 940	8 114 960	77 984 500
Газпром добыча Томск	8 280 770	4 171 920	50 777 100
Татэнерго	3 074 050	115 079	48 336 200
Мособлгаз	4 427 260	4 777 620	47 880 800
Россети Северо-Запад	1 074 850	-455 244	45 809 300
Севернефтегазпром	8 456 570	7 532 840	44 281 500
Сибургаз	2 229 170	1 233 930	34 829 500
Газпром Флот	557 804	-315 555	19 409 200
Нортгаз	4 326 520	2 240 050	19 025 300
Мосгаз	6 060 440	7 428 880	17 621 300
РКС-Энерго	587 258	781 307	16 584 500
Совэкс	453 129	652 171	16 424 500
Теплоэнерго	561 747	776 774	12 637 300

оценен вклад в изменение коэффициента фондоотдачи каждого из факторов. Результаты по выделенным группам компаний представлены в табл. 2.

Также для компаний ТЭК произведен расчет двухсоставного коэффициента фондоотдачи с помощью формул (7)–(10), результаты которого представлены в табл. 3.

Значения K_c для компаний ТЭК, рассчитанные по формуле (11), приведены в табл. 4.

Выводы

В результате перехода на новые стандарты показатель фондоотдачи по топливно-энергетической отрасли упал на 15%. При этом основной вклад в снижение данного показателя оказал рост стоимости собственных основных средств (в результате пересмотра сроков полезного использования и накопленной амортизации).

Интересной особенностью компаний энергетической отрасли стало практически полное отсутствие инвестиционной недвижимости – т.е. влияние этого фактора ничтожно для компаний данной отрасли.

По мнению автора, при расчете показателя фондоотдачи необходимо исключать из среднегодовой стоимости основных средств подстатьи «капитальные вложения» и «инвестиционная недвижимость», так как они не участвуют в производственном процессе.

Коэффициент фондоотдачи, рассчитанный на основании двух факторов, непосредственно участвующих в производственной деятельности компаний (собственных основных средств и активов в форме прав пользования), снизился на 16% после перехода на новые стандарты.

Коэффициент сбалансированности, предложенный автором, показывает, насколько предприятие зависит от арендованных основных средств. При этом расчет коэффициента сбалансированности для предприятий ТЭК продемонстрировал незначительные отклонения между медианным и средним значениями как для всей отрасли, так и для каждой выделенной группы компаний, что приближенно соответствует нормальному распределению.

Литература

1. Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды"» (Зарегистрировано в Минюсте России 25.12.2018 № 53162). Правовая система «Консультант Плюс».

2. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения"» (Зарегистрировано в Минюсте России 15.10.2020 № 60399). Правовая система «Консультант Плюс».

3. Шеремет А.Д., Козельцева Е.А. Финансовый анализ: Учебно-методическое пособие. – М.: Экономический факультет МГУ имени М.В. Ломоносова, 2020.

4. Крайнова И.М., Артыкова С.Н. Особенности определения срока полезного использования основных средств для целей бухгалтер-

1	2	3	4
Нефтяная компания «Янгпур»	1 879 000	25 771	11 852 400
Теплосеть Санкт-Петербурга	441 329	-321 219	9 706 520
ПетербургГаз	2 205 580	2 248 970	9 276 400
ЛОЭСК	1 527 340	1 957 770	8 731 030
Татнефтепром	2 318 060	2 389 260	7 974 440
Петербургский нефтяной терминал	4 145 400	3 569 370	7 425 780
Петербургтеплоэнерго	499 179	438 828	7 199 810
Геология	2 324 050	18 129	4 407 470
Невская трубопроводная компания	2 972 340	4 583 770	4 252 560
Печоранефтегаз	-274 822	-1 137 950	3 972 400
Дагнефть	-109 453	469 341	3 069 250
Газнефтесервис	470 049	219 745	2 264 150
ИТОГО по отрасли	4 715 386 108	2 865 762 487	20 563 987 710

Источник: составлено на основе [6].

Таблица 2.

Изменение коэффициента фондоотдачи по факторам для компаний ТЭК

Группа компаний	Изменение КФО	СОС	АПП	ИН	КВ
Крупнейшие	-20,2%	-20%	-0,2%	0	0
Крупные	-3,6%	-2,9%	-0,9%	0	+0,2%
Средние	-5,9%	-3,2%	-2,9%	0	+0,2%
Малые	-5%	-3%	-2%	0	0
Итого по ТЭК	-14,6%	-14%	-0,6%	0	0

Таблица 3.

Изменение двухсоставного коэффициента фондоотдачи по факторам для компаний ТЭК

Группа компаний	Изменение КФО	СОС	АПП
Крупнейшие	-21,8%	-21,7%	-0,1%
Крупные	-4,2%	-3,2%	-1,0%
Средние	-6,6%	-3,5%	-3,1%
Малые	-5,3%	-3,1%	-2,2%
Итого по ТЭК	-16,0%	-15,3%	-0,7%

Таблица 4.

Расчет коэффициента сбалансированности для компаний ТЭК

Группа компаний	Медиана	Среднее	Разница между средними значениями
Крупнейшие	0,3302	0,3272	0,9%
Крупные	0,3314	0,3497	5,5%
Средние	0,3429	0,3636	6,0%
Малые	0,3385	0,3514	3,8%
Итого по ТЭК	0,3382	0,3537	4,57%

ского учета // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2022. – № 6-1. – С.225-227.

5. Неведова С.В., Васина С.А. Методика анализа основных средств в рамках комплексного анализа // Демидовские чтения: экономика и образование. – 2023. – С.171-174.

6. Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности. – URL: <https://bo.nalog.ru/>

7. Федеральная служба государственной статистики. «О финансовых результатах деятельности организаций в 2021 году». – URL: https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/36_09-03-2022.html.

References

1. Order of the Ministry of Finance of Russia from 16.10.2018 N 208n "On Approval of the Federal Accounting Standard FAS 25/2018 "Lease Accounting" (Registered in the Ministry of Justice of Russia 25.12.2018 N 53162). Legal system "Consultant Plus".

2. Order of the Ministry of Finance of Russia from 17.09.2020 N 204n "On Approval of Federal Accounting Standards FAS 6/2020 "Fixed Assets" and FSAS 26/2020 "Capital Investments" (Registered with the Ministry of Justice of Russia on 15.10.2020 N 60399). Legal system "Consultant Plus".

3. Sheremet A.D., Kozeltseva E.A. Financial analysis: Educational and methodical manual. – Moscow: Faculty of Economics, Lomonosov Moscow State University, 2020.

4. Krainova I.M., Artykova S.N. Features of determining the useful life of fixed assets for accounting purposes // Economics and Business: Theory and Practice. – 2022. – No. 6-1. – Pp. 225-227.

5. Nefedova S.V., Vasina S.A. Methodology of the fixed assets analysis within the framework of the complex analysis // Demidov Readings: Economics and Education. – 2023. – Pp. 171-174.

6. State information resource of accounting (financial) reporting. – URL: <https://bo.nalog.ru/>.

7. Federal State Statistics Service. "On financial performance of organizations in 2021". – URL: https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/36_09-03-2022.html.

Отказ от создания амортизируемого имущества: ВС РФ рассмотрит спор об учете уже понесенных затрат

По итогам камеральной проверки налоговая установила: организация неправомерно отнесла к внереализационным расходам стоимость незавершенных капвложений при ликвидации объектов незавершенного строительства. Сюда вошли в том числе затраты:

- на рабочую и проектную документацию;
- инженерно-геодезические работы;
- строительно-монтажные работы;
- покупку оборудования.

По мнению проверяющих, их нужно было включить в расходы по формированию первоначальной стоимости объектов незавершенного строительства.

Нижестоящие суды поддержали налоговую. Организация понимала, что не может учесть расходы, в частности, на проектную документацию для строительства объектов ОС, от создания которых отказались. Компания фактически переквалифицировала затраты в прочие, чтобы не допустить применения к ней прямого запрета.

ВС РФ обратил внимание на доводы общества. Отказ от создания амортизируемого имущества означает, что учесть уже понесенные расходы нельзя. Эта позиция противоречит в том числе ст. 252 НК РФ. Так, налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы на произведенные расходы. Последними признают любые затраты, если их понесли с целью получить доход. Когда организация начала нести спорные расходы, она не сомневалась в том, что они принесут прибыль.

Дело передали на рассмотрение в ВС РФ.

Документ: Определение ВС РФ от 23.07.2024 N 305-ЭС24-1023

It is included in the "List of Higher Attestation Commission of the leading reviewed scientific journals and publications, in which the main scientific results of the dissertation for the degree of doctor and candidate of science" and the list of journals of Moscow State University named after M.V. Lomonosov and the Financial Academy under the Government of the Russian Federation recommended for publications.

Editorial Board

Chaya Vladimir Tigranovich,
Editor-in-Chief, Doctor of Economics, Professor, Academician of the Russian Academy of Sciences, Chief Researcher of the Department of Accounting, Analysis and Audit of the Faculty of Economics of Lomonosov Moscow State University, Vice President, founder of the SRO Audit 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

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. Timiriazev.

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 Vasilievna,
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

Nam Maria Vladimirovna,
Executive secretary, info@auditrf.ru

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, viktor.suyts@gmail.com.

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.

Vorobyov Alexander Vladimirovich,
Providing editor, audit@auditrf.ru

International editorial board

Aliev Zubayir Magomedbibirovich
Phd, Professor, Rector of the Taganrog Institute of Management and Economics, Honored Worker of the Higher School of the Russian Federation

Avakov Sergey Yuryevich
Phd Economics, Member of the Board - Auditor of the Concept Gallery JLLC, (Republic of Belarus)

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

Khurumova Irina
Coordinator of the international editorial Board, AUDIT HOUSE LLC CEO

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 Javakhishvili (Georgia)

Lukashov Andrey Ivanovich
Doctor of 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)

Ruf Alexey Leopoldovich
Ph.D. in Economics, Chairman of the Board of the European Guild of Auditors, Financial Experts and Auditors

Solovyeva Olga Vitaleyvna
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)



AUDIT

