



www.auditrf.ru • ISSN 2227-9288

4 (188) • 2023

АУДИТ



Большие проекты никогда меня не пугали!

Прокофьев Станислав Евгеньевич, д.э.н., профессор, Ректор Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

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

Редакционная коллегия

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Международный редакционный совет

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

Алиев Зубайр 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

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

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

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

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 арменологии 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

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

Оглавление

В гостях у редакции	2
Поздравляем	5
Бухгалтерский учет	
Управленческий анализ	
О некотором опыте внедрения ESG-практик Российскими золотодобывающими компаниями	
Авторы: Заернюк В.М., Кирьянова З.В., Седова Е.И. ...	7
ZEV-кредиты и их отражение в финансовой отчетности: кейс взаимодействия IASB и профессионального сообщества	
Авторы: Скоробогатова Д.И., Генералова Н.В.	12
Национальный ESG-рейтинг как потенциал устойчивого развития Российского финансового рынка	
Авторы: Филимонова Н.Н., Соломатина Т.Б., Тарнопольский М.В.	16
Концепция текущей стоимости Ирвинга Фишера и ее влияние на правило бухгалтерского учета	
Автор: ЛУ ЦЗЯИ	20
Бухгалтерский учет	
Применение предметных онтологий для развития бухгалтерского учета	
Авторы: Шапошников А.А., Ковалев А.Е.	25
Аудит	
Основы методики анализа финансовой отчетности на примере данных ПАО «Газпром» за 2022 год. Часть 1. Проверка правильности заполнения форм отчетности	
Авторы: Гаранина Е.Ю., Богданова А.А.	29
Особенности аудита криптовалютных проектов	
Авторы: Нам М.В.	33
Институт аудита как элемент национальной системы противодействия коррупции	
Авторы: Чая В.Т., Кобозева Н.В.	36
Аудит налога на прибыль организаций	
Автор: Сердюк В.Н.	39
Экономический анализ	
Современные методы анализа и управления оборотным капиталом	
Авторы: Ульянова Н.В., Золотухина Т.С.	44
Формирование матрицы ключевых показателей эффективности функционирования системы внутреннего контроля автономного учреждения	
Автор: Турищева Т.Б.	50

Table of contents

Visiting the editing team	2
Congratulations	5
Accounting, Statistics	
On some experience of implementing ESG practices by Russian gold mining companies	
Autors: Zaermyuk V.M, Kiryanova Z.V., Sedova E.I.	7
ZEV-credits and their reflection in financial statements: a case of interaction between the IASB and the professional community	
Autors: Skorobogatova D.I., Generalova N.V.	12
National ESG rating as a for sustainable development of the Russian financial market	
Autors: Filimonova N.N., Solomatina T.B., Tarnopolsky M.V.	16
The concept of the current cost of Irving Fisher and its influence on the rule of accounting	
Author: LU JIAYI	20
Application of domain ontologies for the development of accounting	
Autors: Shaposnnikov A.A, Kovalev A.E.	25
Basics of financial reporting method of analysis by using statement of Gazprom RJSC for 2022. Part 1. Verification of the accuracy of completing forms	
Autors: Bogdanova A.A., Garanina E.Yu.	29
Problems of cryptocurrency based projects audit	
Author: Nam M.V.	33
Audit institute as an element of the National anti-corruption system	
Autors: Chaya V.T., Kobozeva N.V.	36
Audit of corporate income tax	
Author: Serdyuk V.N.	39
Modern methods of analysis and management of working capital	
Autors: Ulyanova N.V., Zolotukhina T.S.	44
Formation of a matrix of key indicators and determination of a generalized indicator of the effectiveness of the internal control system of an autonomous institution	
Author: Turishcheva T.B.	50

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 84*108/16. Signed to print 10.12.2023

General circulation – 1750 copies. Order No.

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 Федера-
ции 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 10.12.2023 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.

В гостях у редакции: Прокофьев Станислав Евгеньевич,

д.э.н., профессор, Ректор Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.



Ред.: Станислав Евгеньевич, пожалуйста, расскажите о Вашем карьерном пути. Почему Вы согласились возглавить один из ведущих вузов финансово-экономического профиля нашей страны.

С.Е.: Быть ректором вуза, особенно такого как Финансовый университет – вуза с вековой историей, флагмана финансово-экономического образования, это большая честь и, безусловно, огромная ответственность. Могу сказать, что переговоры о переходе в Финансовый университет были стремительными, и назначение на должность ректора стало для меня достаточно неожиданным. И сегодня я очень благодарен нашему учредителю, Правительству Российской Федерации, за оказанное мне доверие, цену предоставленную возможность возглавить легендарный вуз и прикладываю максимальные усилия для его развития и процветания.

Если говорить о моем карьерном пути, то он достаточно насыщенный и разнообразный. После окончания в 1989 году Саратовского экономического института я работал на руководящих должностях в банковском, страховом, консалтинговом и инвестиционном бизнесе, с 1996 года перешел на госслужбу, занимал должности заместителя министра экономики Саратовской области, заместителя начальника Главного управления Центрального Банка России по Саратовской области, огромный пласт моей жизни связан с работой в системе казначейства. Но особо хочу подчеркнуть, что наука и сфера образования всегда были в фокусе моих профессиональных интересов, и помимо широкой административно-управ-

ленческой практики у меня есть немалый опыт научной и педагогической работы. Более того, благодаря обучению в аспирантуре одного из самых престижных вузов Германии, я имел возможность видеть, как западная профессура работает со своими учениками, аспирантами и студентами. Мой научный руководитель, профессор Крайкебаум активно привлекал меня и к преподавательской деятельности, и к своим многочисленным полевым исследованиям в различных сферах от бизнес-этики до институциональной трансформации экономики Центральной и Восточной Европы.

Параллельно с административной деятельностью я всегда активно занимался наукой, после окончания вуза был ассистентом на кафедре, многие годы должность заместителя руководителя Федерального казначейства совмещал с заведованием кафедрой в Финансовом университете, участвовал в создании учебников для студентов вузов по различным аспектам проблем государственного управления и общественных финансов.

Вступив в должность ректора, свою задачу видел в том, чтобы как можно быстрее вникнуть во все тонкости и нюансы относительно новой для меня структуры и, используя богатый опыт предыдущей работы, дать ей возможность эффективно развиваться. Особо хочу отметить, что вуз – это сложный и многогранный объект управления, связанный с гигантской ответственностью за людей, студентов, научно-педагогический коллектив.

Сохраняя традиции и накопленные за предыдущие годы достижения Финансового университета, мне хотелось привнести некоторые свои новые перспективные направления, такие как развитие цифровой трансформации и инновационной науки с расширением взаимодействия с практикой, а также формирование модели предпринимательского университета. Убежден, симбиоз науки и практики является хорошей базой для новых высоких результатов и побед. Сейчас мы активно работаем над реализацией стратегии развития вуза, и первые результаты уже есть, о чем свидетельствуют высокие места Финансового университета в различных рейтингах.

Ред.: Ваше профессиональное развитие начиналось с должности начальника Главного управления Центрального банка

Российской Федерации по Саратовской области и продолжалось до должности заместителя руководителя Федерального казначейства. Пожалуйста, поделитесь воспоминаниями: как это было, с какими трудностями Вы сталкивались и на что ориентировались?

С.Е.: В силу определенных обстоятельств так сложилось, что совершенно разные сферы, в которых мне довелось работать в разные годы, затрагивали область государственных и корпоративных финансов: крупная консалтинговая фирма в Германии, инвестиционная компания, затем – коммерческий банк, крупная страховая компания в Саратове, решение проблем развития рыночных преобразований в период работы в правительстве Саратовской области. Затем переход в руководство территориального органа Центрального Банка, а уже потом – в казначейскую систему, в которой я проработал более 22 лет, почти 17 из них – в должности заместителя руководителя.

Большие проекты никогда меня не пугали. Мне всегда нравилось делать масштабные проекты-трансформации, которые серьезно меняют ландшафты, когда требуется адаптация больших систем к этим изменениям, когда нужно продумывать нюансы и организовывать модернизацию.

До перехода на работу в УФК по Саратовской области с казначейской сферой я сталкивался лишь эпизодически. Но впоследствии убедился, что Казначейство по оборотам соизмеримо с крупными банками. Только ответственность еще выше, ведь речь идет о бюджетных средствах.

Несмотря на то, что я долго работал на одной должности, приходилось решать очень разные задачи, которые впоследствии трансформировались в проекты. Не без гордости могу сказать, что система казначейских платежей – главный проект, которому было отдано более 15 лет жизни, успешно заработал 1 января 2021 года. Его задача заключалась в том, чтобы аккумулировать деньги со счетов государственных организаций на едином казначейском счете и отделять деньги от информации о них. Ведь казначейство с финансовой точки зрения по сути дела является бюджетным банком, в котором объединены все счета всех публично-правовых образований – федераций, субъектов, муниципальных образований и их институтов. Система казначейских платежей позволила сконцентрировать

вообще все деньги всего государственного сектора экономики на едином казначейском счете и распределять финансовые потоки более эффективно, а правительству и Министерству финансов она дала больше свободы в части текущей расстановки приоритетов расходования средств на те или иные цели.

К слову, этот проект – еще один пример синтеза науки и практики в моей профессиональной биографии. Моя докторская диссертация посвящена организационным и методическим основам развития казначейской системы, и многие вещи, которое впоследствии реализовались на практике, были написаны в ней еще в 2004 году. Кстати, до сих пор помню вопрос, который мне задал мой оппонент при подготовке к защите. Он спрашивал, верю ли я сам в то, что написал и возможно ли это реализовать на практике. Тогда я и не думал, что именно мне доверят возглавлять проект по созданию системы казначейских платежей. Но с тех пор основными темами моих научных исследований стали управление государственными денежными средствами, кэш-менеджмент, развитие казначейских систем в России и за рубежом.

Еще один важный проект «с нуля» – создание казначейской системы в Республике Крым и городе Севастополе. В 2014 году было реализовано «встраивание» действующей в то время модели казначейского обслуживания в деятельность Казначейства России с одновременным трансфером компетенций нашим новым коллегам.

Масштабная задача была поставлена в 2016 году, когда Президентом Российской Федерации было принято решение о присоединении к Федеральному казначейству Росфиннадзора. Проект по взаимной интеграции мы осуществляли вместе с моим коллегой, заместителем руководителя Федерального Казначейства Э.А. Исаевым. И сегодня это совершенно другой, гораздо более действенный и технологически совершенный финансовый контроль. И очень здорово, что в Финансовом университете в 2020 году была создана кафедра «Государственный финансовый контроль и казначейское дело», которую возглавил Эли Абубакарович, и что студенты имеют возможность изучать уже ту модель контроля, которая была создана в рамках этой интеграции.

Работу в системе казначейства всегда вспоминаю с теплотой в сердце. В немалой степени это связано с людьми, настоящими профессионалами и фанатами своего дела, с которыми мне довелось взаимодействовать в рамках реализации различных масштабных проектов. Внимательно слежу за развитием Федерального казначейства и радуюсь успехам коллег.

Ред.: Как сильно, по-Вашему мнению, аудит в России сегодня отличается от аудита в России 2000-х годов, и в чем заключаются принципиальные различия?

С.Е.: За период с 2000-х годов многие составляющие аудита изменились кардиналь-

но, причем не только в России, но и в других странах мира. При этом можно выделить два аспекта этих изменений: изменение организационно-правовых условий осуществления аудиторской деятельности в нашей стране и трансформацию сущности самого процесса аудита.

Что касается первого аспекта, характерной особенностью нашей страны является то, что аудит в России начал развиваться с конца 80-х годов XX века, причем несколько раньше, чем были приняты законодательные акты по его регулированию. До начала 2000-х годов действовали так называемые Временные правила аудиторской деятельности, утвержденные Указом Президента РФ в конце 1993 года. Только в 2001 году был принят первый в новейшей истории России закон об аудиторской деятельности, в соответствии с которым в 2000-х годах осуществлялось прямое государственное регулирование – аудиторская деятельность регламентировалась национальными стандартами, утверждаемыми Правительством Российской Федерации. С 2018 года наша страна перешла на прямое применение Международных стандартов аудита.

К настоящему времени российский аудит стал неотъемлемой составной частью мирового аудита, что открыло для него как новые возможности, так и угрозы, связанные с существующей геополитической ситуацией. В то же время исторически сохраняемый элемент самостоятельности в решении вопросов развития аудиторской деятельности помог российскому аудиту выстоять и внести свою лепту в удержание устойчивости отечественной экономики. Полагаю, что дальнейшая трансформация процесса регулирования аудиторской деятельности должна осуществляться в русле национальных целей устойчивого развития России, учитывая накопленный за два десятилетия опыт формирования федеральных стандартов.

Второй аспект – трансформация сущности аудита – заключается в расширении его границ от проверки бухгалтерской отчетности к подтверждению достоверности всего комплекса публичной информации о деятельности организации. В современной теории и нормативном регулировании сложились два подхода к определению понятия и границ аудита: концепция узкого взгляда и концепция широкого понимания.

В 2000-х годах изменение подхода к сущности аудита заключалось в механистическом включении в состав объекта его проверки нефинансовой отчетности организации. При выражении мнения в отношении достоверности нефинансовой отчетности аудиторским организациям давалось право снижать до минимального уровень уверенности, предоставляемой заинтересованным пользователям. Российские аудиторы, в отличие от своих зарубежных коллег, этим правом воспользовались «на все 100%». С точки зрения анализа тенденций развития аудита в России за прошедшие два десятилетия, примечательным является тот

факт, что за весь этот период на отечественном рынке, в отличие от зарубежных стран, не было ни одного прецедента выдачи заключения о достоверности нефинансовой отчетности с выражением разумного (т.е. высокого) уровня уверенности. Следствием такой аудиторской практики, а также развития альтернативных аудиту способов верификации нефинансовой отчетности явилась тенденция на снижение доверия заинтересованных пользователей к качеству аудиторских заключений, что в определенной мере обусловило процесс сжатия отечественного рынка аудиторских услуг, о котором я говорил ранее.

Сегодня основным треком общественного развития является беспрецедентный масштаб цифровизации экономических транзакций, оказавший влияние на все сферы деятельности, в том числе аудит и контроль. Это требует от аудиторов новых компетенций. Уже появляются «пожелания» к владельцам аудиторскими языками программирования, навыками оценки рисков, связанных с использованием информационных технологий для подготовки финансовой отчетности (прежде всего XBRL), проверки операций в системе блокчейн и настройки ботов для сбора информации.

К слову, по востребованным рынком инновационным направлениям формирования корпоративной отчетности и аудита бизнеса в Финансовом университете проводятся исследования, результаты которых внедряются в образовательный процесс и практическую деятельность аудиторского сообщества.

Ред.: Сегодня одной из наиболее актуальных проблем в сфере аудита является снижение его качества вследствие некомпетентности и халатности некоторых аудиторских организаций. Какими Вы видите главные методы решения данной проблемы применительно к российскому рынку аудиторских услуг?

С.Е.: Ответ на данный вопрос в значительной мере вытекает из логики ответа на предыдущий вопрос. Существует два взаимосвязанных подхода к определению понятия «качества аудита»: формальный (как степень соответствия мероприятий по проведению аудита требованиям стандартов и других нормативных актов в области аудиторской деятельности) и сущностный (как степень удовлетворения потребностей заинтересованных пользователей той отчетностью, в отношении которой аудиторы выражают свое мнение).

В качестве мер по совершенствованию процедур контроля качества аудита в рамках его формализованного понимания можно предложить следующее: реальное соблюдение принципа независимости и беспристрастности аудитора по отношению к проверяемой организации вне зависимости от финансовых и деловых взаимоотношений с ним; обеспечение связности и единого методологического подхода

к организации всех видов контроля за деятельностью организации (внутреннего контроля и аудита; внешнего аудита; государственного контроля и надзора); создание механизмов предметной и отраслевой специализации аудиторов (возможно за счет возврата к практике выдачи аттестатов аудиторов по специальным областям знаний); формирование инструментария обеспечения информационной прозрачности процедуры выбора организацией аудитора и результатов деятельности аудиторов, в том числе за счет цифровизация базы данных компетенций аудиторов и аудиторских заключений.

Повышению качества аудиторских услуг может и должен способствовать практико-ориентированный подход образовательных организаций и самих аудиторских фирм к процессу обучения, повышения квалификации и переподготовки аудиторских кадров. Применительно к образовательным программам вузов, занимающихся подготовкой кадров по экономическим специальностям, это означает включение в них вопросов, формирующих компетенции по составлению и подтверждению достоверности расширенного формата деловой информации (в том числе по ESG-тематике) с применением современных информационных платформ (типа XBRL) и технологий (прежде всего технологии блокчейн).

Именно такой подход применяет Финансовый университет, являющийся основной кузницей кадров для крупнейших аудиторских фирм, работающих на рынке России. Подготовка кадров осуществляется нами по сквозной линейке образовательных программ: на уровне бакалавриата по профилю «Аудит и внутренний контроль», в магистратуре – в рамках магистерской программы «Аудит и финансовый консалтинг». Обучение на указанных программах осуществляется на базе собственных авторских учебников, разработанных на основе результатов исследований научной школы Финансового университета. У обучающихся (прежде всего в рамках магистратуры) помимо углубленного погружения в текущую проблематику аудиторской отрасли, формируется понимание тенденций и перспектив развития профессии. Высокий уровень подготовки по данным программам формирует у выпускников компетенции, позволяющие им успешно работать в ведущих организациях и очень быстро продвигаясь по карьерной лестнице.

Ред.: Девиз Финансового университета: «Ценим прошлое. Строим будущее!». Последние события по сути являются новым витком в развитии финансового сектора? Насколько благоприятны данные изменения в этом секторе?

С.Е.: Девиз Финансового университета: «Ценим прошлое. Строим будущее!» пронизывает все сферы деятельности нашего университета, в том числе, является ориентиром экспертной деятельности ученых

университета. При оценке итогов и перспектив развития различных секторов экономики как нашей страны, так и зарубежных стран анализируется опыт прошлых лет с тем, чтобы экстраполировать количественные и качественные характеристики, осмысливать новое и прогнозировать будущее. Предметом научной и экспертной деятельности Финансового университета всегда было и остается развитие финансового сектора России, где сегодня происходят значимые изменения, затрагивающие деятельность и субъектов финансового рынка, и его инфраструктуры, и изменения регуляторной деятельности, и финансового поведения населения. К таким значимым изменениям относятся активное внедрение финансовых инновационных технологий, таких как Big Data, искусственный интеллект и машинное обучение, роботизация, блокчейн, облачные технологии, биометрия и др., цифровизация финансовых продуктов и услуг, формирование экосистем в финансовом секторе, кардинальные изменения в платежной индустрии.

Для российской экономики сегодня, в условиях постоянного расширения санкций, первоочередной задачей становится наличие независимой инфраструктуры платежей и расчетов, развитие продуктов и сервисов на базе инновационных цифровых решений. Важным представляется развитие функционала и увеличение числа участников Системы передачи финансовых сообщений Банка России (СПФС) и Системы быстрых платежей (СБП). В частности, сегодня можно констатировать успешное развитие СБП: во втором квартале 2023 года переводами через СБП воспользовался каждый второй житель нашей страны, оплатой товаров и услуг — каждый четвертый. Число предприятий, которые принимают оплату товаров и услуг через СБП, увеличилось почти на 60% по сравнению с предыдущим кварталом¹.

Отвечая на Ваш вопрос о том, насколько благоприятны данные изменения в финансовом секторе, позволю себе опять обратиться к девизу Финансового университета и заверить, что наша научная, экспертная, образовательная, в том числе, просветительская деятельность будет направлена на то, чтобы эти изменения способствовали устойчивому экономическому развитию России.

Ред.: Что, по-Вашему, позволяет оставаться Финансовому университету одним из ведущих высших учебных учреждений страны? Какие новые условия, направления подготовки специалистов предлагает университет?

С.Е.: Авторитет Финансового университета во многом основан на высоком качестве подготовки выпускников и, конечно, важной роли финансов в развитии национальной экономики. Развитие финансовой системы, появление новых финансовых

организаций и сопутствующих ей индустрий (аудит, бизнес-анализ, финтех, реклама, маркетинг, HR и др.) привели к росту потребности в высококвалифицированных кадрах.

Финансовый университет более века осуществляет подготовку финансистов и экономистов для государственного управления, бизнеса и реального сектора экономики. Без ложной скромности могу сказать, что наше лидерство в этой отрасли безусловно. Вместе с тем последние несколько лет мы активно расширяем спектр образовательных программ. И движет нами отнюдь не стремление реализовывать новые «модные» программы, а понимание того, что, во-первых, монопрофильные специалисты уходят в прошлое, а во-вторых, у нас есть специалисты и ресурсы для создания симбиозных (междисциплинарных) моделей образования. Поэтому мы продвигаем ИТ-программы, в том числе, в сетевом взаимодействии, создаем инфраструктуру, адаптированную для получения практических навыков (симуляторы, тренажеры, VR-контент, лаборатории, базовые кафедры).

Мы активно развиваем практико-ориентированное обучение и привлекаем к этому партнеров в новых статусах через открытие базовых кафедр и лабораторий. За последние два года открыты базовые кафедры Счетной палаты РФ, ВТБ, Альфа-банка, которые очень активно включились в образовательную и экспертную деятельность Финансового университета. Особо хочу отметить открытие лабораторий Банка России ФинтехХаб и Альфа-банка на площадке Финансового университета. Идет работа над запуском проекта «Учебная биржа» совместно с Московской биржей. Планируется открытие базовых кафедр Федеральной налоговой службы, Евразийской экономической комиссии.

Мы уделяем большое внимание развитию международной деятельности. В настоящее время наш университет активно развивает партнерские отношения с ведущими образовательными организациями из Китая, Индии, Сербии, Вьетнама, Египта и других государств. Мы постоянно расширяем географию своих академических партнерств, ведем переговоры с образовательными и научными организациями Латинской Америки и Юго-Восточной Азии, реагируя на спрос со стороны обучающихся и работодателей. Среди основных направлений сотрудничества мы выделяем программы академической мобильности, совместные научные исследования, а также разработку и реализацию совместных образовательных программ двух дипломов. Сейчас в стадии разработки находятся более десяти новых программ двух дипломов, и мы надеемся запустить их в новом учебном году.

Помимо традиционного академического сотрудничества, наш университет активно взаимодействует с представителями делового сообщества: развивается сотрудничество с Китайской международной инвестиционной корпорацией «Хуамин», которое

¹ <https://cbr.ru/press/event/?id=17019>. Дата обращения 20.10.2023.

призвано расширить число партнеров университета среди представителей китайского делового сообщества и обеспечить нашим студентам (в первую очередь, обучающимся по уникальной профильной программе с углубленным изучением экономики Китая и китайского языка) базу для практической подготовки и дальнейшего трудоустройства. Мы понимаем, что для полноценного «разворота на Восток» необходимы высококвалифицированные специалисты, знакомые с особенностями экономического развития и осуществления предпринимательской деятельности данного макрорегиона – и Финансовый университет готов обеспечить кадровые потребности нашей страны.

Ред.: Какие требования стали предъявлять к выпускникам компании и организации в нашей стране? Учитывает ли в своей подготовке университет эти требования?

С.Е.: Мы точно знаем, чего ждут работодатели от своих будущих сотрудников, поскольку находимся с ними в тесном контакте – реальный сектор экономики требует выпускников с профессиональными знаниями, готовых действовать в условиях рисков и постоянной неопределенности, гибких к изменениям, креативных и с системным мышлением. Более 70% образовательных программ, которые мы реализуем, имеют либо профессионально-общественную аккредитацию, либо стратегического (индустриального) партнера.

Мы считаем, что основной целью высшего образования является формирование базовых фундаментальных знаний и, прежде всего, в предметной области (профессиональной деятельности). При этом, конечно, состав этих знаний и умений должны формироваться на основе мнения работодателей и при их непосредственном участии. Кстати, последние опросы показывают, что в приоритете у большинства работодателей вовсе не так называемые *soft skills*, то есть коммуникативные навыки; они устали от умеющих говорить, убеждать, работать в команде, но не знающих предмет и специфику работы и не способных выполнять свои профессиональные функции. Важнее становятся именно базовые профессиональные знания, которые у самого работодателя углубляются и уточняются как в процессе работы, так и на разного рода дополнительных курсах, программах, мотивационных семинарах и т.п.

В то же время на рынке труда все чаще появляются запросы на междисциплинарность и «разнозадачность», поэтому мы формируем программы обучения со сквозными компетенциями из других направлений подготовки, расширяем перечень образовательных программ по двум квалификациям, запускаем сетевые программы двух дипломов с российскими и зарубежными вузами-партнерами, даем возможность студентам получить дополнительное образование в рамках проекта «Студенческое ДПО».

Ред.: Сейчас Россия стремится к суверенитету во многих отраслях важных в эко-

Прокофьев Станислав Евгеньевич

Доктор экономических наук, профессор. Заслуженный экономист Российской Федерации. Действительный государственный советник Российской Федерации 2 класса.

Является членом коллегии Министерства финансов Российской Федерации, Председателем Общественного совета при Федеральной налоговой службе Российской Федерации.

Родился 28 февраля 1968 г. в г. Саратове.

В 1989 г. окончил Саратовский экономический институт, в 2003 г. – прошел профессиональную переподготовку в Академии народного хозяйства при Правительстве Российской Федерации.

С 1989 г. по 1996 г. работал на руководящих должностях в банковском, страховом, консалтинговом, инвестиционном бизнесе.

С 1996 г. по 1997 г. – заместитель Министра экономики и инвестиционной политики Правительства Саратовской области.

С 1997 г. по 1999 г. – заместитель начальника Главного управления Центрального банка Российской Федерации по Саратовской области.

С 1999 г. по 2004 г. возглавлял Управление федерального казначейства Минфина России по Саратовской и Московской областям.

С 2005 г. по 2021 г. – заместитель руководителя Федерального казначейства.

С 2012 г. возглавляет кафедру «Государственное и муниципальное управление» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

С 15 ноября 2021 г. назначен ректором Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

Автор более 200 опубликованных в России и за рубежом научных работ, в том числе учебников для студентов вузов, по различным аспектам проблем государственного управления и общественных финансов.

Деятельность Прокофьева С.Е. на всех постах отмечена почетными званиями и государственными наградами, включая ордена Почета и Дружбы, медаль ордена «За заслуги перед Отечеством» II степени.

номике, в том числе финансовом секторе. Сейчас это сфера, на которую оказывают наибольшее давление. Поэтому нужны продвинутые IT-специалисты по работе с финансами, по обеспечению такой деятельности. Есть ли программы университета, направленные на усиление этого направления?

С.Е.: Безусловно, роль информационных технологий в финансовой сфере очень велика, и она продолжает возрастать. Связано это не только с санкционным давлением. Новые технологии в принципе приводят к серьезным трансформациям в финансовой отрасли, вызывая изменения в традиционных методах работы. В будущем, видимо, сама профессия финансиста будет трансформироваться в конгломерат навыков «экономика и финансы + ИТ». То есть финансисту потребуется быть ещё в какой-то мере айтишником с его умением применять технологичные инструменты в тех или иных областях: обрабатывать большие данные, обеспечивать информационную безопасность, применять машинное обучение.

Мы к этому готовы. В университете очень сильный факультет информационных технологий и анализа больших данных, множество практически ориентированных лабораторий по самым востребованным направлениям.

В первую очередь, это, конечно, информационная безопасность. Текущие реалии заставляют работников финансовой сферы осваивать ее основы в обязательном порядке. Это чувствуют и финансовые институты, и регуляторы. По заказу Банка России мы открыли новую программу «Информационная безопасность в банковской и финансовой сфере». Тесное партнерство с такими вен-

дорами, как Позитив Текнолоджиз, Эшелон, ИнфоТекс, Код Безопасности, позволяет осуществлять обучение на самых современных отечественных средствах обеспечения информационной безопасности. В этом году у нас рекордный набор в аспирантуру, планируем открытие диссертационного совета по этой специальности.

Во-вторых, растет повсеместное применение больших данных из мира финансов, а также инструментов для их обработки. И важнейший из таких инструментов – машинное обучение. Есть решения по прогнозированию и поддержке принятия решений с применением искусственного интеллекта. Очень интересное и перспективное направление.

Ред.: Станислав Евгеньевич, расскажите, пожалуйста, о Ваших интересах, отличных от профессиональных.

С.Е.: Как, наверное, и у всех людей, есть свои хобби. Если говорить о видах спорта, которыми стараюсь заниматься, если позволяет время, то это плавание и горные лыжи; очень люблю погонять на своем небольшом катере, в основном по каналу имени Москвы. Люблю посещать музеи, постановки в театрах. Из книг предпочитаю историческую и мемуарную литературу, а также произведения русской и зарубежной классики. Много лет собираю коллекцию уникальных денежных знаков – все, что собираю, передаю в музей Финансового университета. Также люблю путешествовать, в частности на круизных лайнерах по рекам России.

Станислав Евгеньевич, большое спасибо за беседу!

Поздравляем!

Зое Васильевне КИРЬЯНОВОЙ – 95 лет!

Коллеги и ученики от всей души поздравляют с юбилеем доктора экономических наук, профессора, заслуженного работника высшей школы России Кирьянову Зою Васильевну!

Глубокоуважаемая Зоя Васильевна!

Примите искренние сердечные поздравления с 95-летием и пожелания всего самого доброго!

Вас знают как автора уникальных исследований в области принятия управленческих решений на основе бухгалтерской информации, результаты которых получили широкое признание, расширили представления о развитии современного бухгалтерского учёта и оказали большое влияние на его методологию в различных отраслях экономики.

Ваша жизнь – пример поистине подвижнического служения науке. За годы плодотворной научно-педагогической деятельности Вы воспитали сотни одарённых учеников и ученых, передав им свои глубокие знания и привив любовь к избранному делу.

От всей души желаем Вам и Вашим близким крепкого здоровья, благополучия и оптимизма!



С уважением,

Адамов Насрулла Абдурахманович,

д.э.н., профессор, генеральный директор Института исследования товародвижения и конъюнктуры товарных рынков

Заернюк Виктор Макарович,

д.э.н., профессор кафедры экономики минерально-сырьевого комплекса Российского государственного геологоразведочного университета имени Серго Орджоникидзе;

Дьяконова Ольга Семеновна,

к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления;

Ершова Наталья Борисовна,

к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления;

Власкина Лариса Викторовна,

Советник государственной гражданской службы РФ 3 класса, аудитор

Костенко Елена Алексеевна,

главный бухгалтер группы компаний медиа-холдинга;

Ланг Михаил Маратович,

к.э.н., предприниматель;

Мелехина Татьяна Игнатьевна,

к.э.н., доцент кафедры экономических и финансовых дисциплин Московского гуманитарного университета;

Седова Елена Ивановна,

к.э.н., доцент кафедры производственного и финансового менеджмента, ответственная по науке факультета

Экономики и управления Российского государственного геологоразведочного университета имени Серго Орджоникидзе;

Филиппов Олег Сергеевич,

к.э.н., доцент, директор программ Института финансов и устойчивого развития РАНХиГС при Президенте РФ



Управленческий анализ 5.2.3 УДК 334.02

ЗАЕРНЮК Виктор Макарович,
д.э.н., член-корреспондент РАН, профессор кафедры
экономики минерально-сырьевого комплекса
Российского государственного геологоразведочного университета
им. Серго Орджоникидзе,
zvm4651@mail.ru

КИРЬЯНОВА Зоя Васильевна,
д.э.н., профессор, заслуженный работник высшей школы,
Государственный университет управления

СЕДОВА Елена Ивановна,
к.э.н., доцент кафедры производственного
и финансового менеджмента
Российского государственного геологоразведочного университета
им. Серго Орджоникидзе,
esedova-guu@mail.ru

О некотором опыте внедрения ESG-практик Российскими золотодобывающими компаниями

Аннотация. Исследование посвящено изучению опыта внедрения ESG (Environmental, Social, and Governance), являющегося одним из факторов построения устойчивого бизнеса российских золотодобывающих компаний. В статье выявлены особенности реализации ESG-повестки на уровне крупнейшей в золотодобывающем секторе России компании ПАО «Полус», приведены результаты оценки отечественных золотодобывающих компаний в рамках различных рейтингов, а также обозначены предложения по разработке и внедрению ESG-стратегий, которые помогут золотодобывающим компаниям применять методичный подход к построению масштабируемых и эффективных ESG-программ и процессов. Несмотря на то, что авторы фокусируются на ESG в целом, этот процесс может быть применен для выбора аспектов ESG, имеющих отношение к любой другой отрасли народного хозяйства страны.

Ключевые слова: устойчивое развитие, внедрение ESG, золотодобывающие компании.

ZAERNYUK Victor Markovich,
Doctor of Economics, Corresponding Member of the Russian Academy
of Natural Sciences, Professor of the Department
of Economics of Mineral and Raw Materials Complex
Sergo Ordzhonikidze Russian State Geological Exploration University,
zvm4651@mail.ru

KIRYANOVA Zoya Vasilievna,
Doctor of Economic Sciences, Professor,
Honored Worker of Higher Education
State University of Management

SEDOVA Elena Ivanovna,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor.
Sergo Ordzhonikidze Russian State Geological Exploration University,
esedova-guu@mail.ru

On some experience of implementing ESG practices by Russian gold mining companies

Abstract. The study is devoted to the study of the experience of implementing ESG (Environmental, Social, and Governance), which is one of the factors in building a sustainable business of Russian gold mining companies. The paper identifies the specifics of the implementation of the ESG agenda at the level of PJSC Polyus, the largest company in the Russian gold mining sector, presents the results of the assessment of domestic gold mining companies within the framework of various ratings, and also outlines proposals for the development and implementation of ESG strategies that will help gold mining companies apply a methodical approach to building scalable and effective ESG programs and processes. Even though the authors focus on ESG in general, this process can be applied to select aspects of ESG that are relevant to any other sector of the country's economy.

Keywords: sustainable development, ESG implementation, gold mining companies.

ВВЕДЕНИЕ

Прошло время, когда предприятия и организации перестали применять пассивный подход к экологическому, социальному и управленческому планированию (ESG). Сейчас, более чем когда-либо, инвесторы, сотрудники и контрагенты обращают внимание на ESG-стратегии, практики и результаты деятельности компаний при принятии решений о том, где и с кем сотрудничать или в которые инвестировать. Растущее внедрение ESG-инвестирования представляет угрозу для организаций, которые не разработали ESG-стратегию. Данное обстоятельство целиком и полностью распространяется на горнодобывающий сектор России, в том числе на золотодобывающие компании.

Раскрытие ESG-информации также сейчас учитывается чаще, чем когда-либо, при этом заинтересованные стороны ищут обязательства компании в отношении ESG через публичное раскрытие информации на веб-сайте, в отчетах об устойчивом развитии, годовых отчетах или через общие рейтинговые публикации.

МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

Данное исследование представляет собой качественное исследование с объяснительным моделированием. В исследовании используется объяснительная модель для анализа и синтеза данных путем интеграции результатов с различными теориями и предшествующей литературой [10]. Объяснительные или причинно-следственные исследования проводятся для выявления степени и характера причинно-следственных связей и могут быть проведены для оценки влияния определенных изменений в явлении. Этот тип исследования был выбран для объяснения влияния внедрения ESG в бизнес. Используется интерпретационный подход при анализе существующих данных.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Горнодобывающие компании уже давно сталкиваются с вопросами, связанными с «зеленой» или устойчивой повесткой дня, но теперь ESG объединяет все эти темы в комплексную структуру, которая может помочь горнодобывающей компании успешно ориентироваться и балансировать выгоды для планеты, людей и прибыли. ESG можно расшифровать как «Environment, Social, Governance», что в переводе с английского означает «окружающая среда, общество, управление».

Этот термин означает стратегию развития компаний, которая предусматривает прозрачность в области управления, заботу об экологии и людях, с которыми соприкасается компания. Понятие ESG было сформулировано в 2004 году Генеральным секретарем ООН Кофи Аннаном, который тогда обратился к ведущим мировым компаниям с предложением включить эти принципы в свои стратегии. По прошествии почти 20 лет принципы ESG стали соблюдать наряду с крупнейшими компаниями и многие ком-

пании малого и среднего бизнеса. Вопросы внедрения ESG-повестки находятся в поле зрения многих отечественных и зарубежных исследователей. Среди работ последнего времени можно выделить исследования ряда российских ученых, таких как Т.Б. Ерохина [1], Е.В. Жукова [2], Н.А. Козырев [3], Л.Д. Петренко [4] и другие.

Анализ современных исследований показал малочисленность сведений, раскрывающих специфику внедрения ESG-повестки на уровне предприятий и организаций горнодобывающей промышленности, в том числе компаний золотодобывающего сектора страны. На преодоление этого пробела в некоторой степени и направлено данное исследование.

ESG означает использование экологических, социальных и управленческих факторов для оценки компаний и стран, насколько они продвинулись в области устойчивого развития [8]. Экологические факторы включают вклад компаний в изменение климата через выбросы парниковых газов, а также управление отходами и энергоэффективность [9]. В свете новых усилий по борьбе с глобальным потеплением, сокращение выбросов и декарбонизацией они становятся еще более важными. Социальная сфера включает в себя права человека, трудовые стандарты в цепочке поставок, подверженность незаконному детскому труду и более рутинные вопросы, такие как соблюдение правил охраны труда и техники безопасности на рабочем месте. Социальная ценность также повышается, если компании хорошо интегрированы со своими местными сообществами и, следовательно, имеют «социальную лицензию» на деятельность с их согласия [11].

Корпоративное управление – это набор правил или принципов, определяющих права, обязанности и ожидания между различными заинтересованными сторонами в корпоративном управлении. Четко определенная система корпоративного управления может быть использована для балансировки или согласования интересов между заинтересованными сторонами и может служить инструментом поддержки долгосрочной стратегии компании [12].

ПАО «Полюс» (далее – «Полюс») – крупнейшая компания, работающая в золотодобывающем секторе страны. У этой компании также долгосрочная или устойчивая цель. Эта компания продолжает укреплять свою приверженность ведению бизнеса, основанного на принципах устойчивого развития, внедряя аспекты экологических, социальных и управленческих аспектов (ESG). Компания включена в международный индекс развивающихся рынков MSCI Emerging Markets ESG Leaders Index.

В «Полюсе» выстроена система внутренних нормативных документов, регулирующих управление вопросами устойчивого развития. Такой подход помогает Компании эффективно распределять зоны ответственности между подразделениями и четко сле-

довать заявленным целям. Стандарт по системе управления устойчивым развитием, разработанный в 2016 году, остается основным документом «Полюса», отражающим принципы и подход Компании к управлению ESG-асpekтами. Вопросы устойчивого развития рассматриваются в «Полюсе» на всех этапах жизненного цикла месторождения с особым вниманием к тем из них, которые имеют наибольшее значение для Компании и заинтересованных сторон. Существенные темы лежат в основе ESG-повестки и отчетности, а также включены в бизнес-стратегию и процедуры управления рисками. По каждой из существенных тем ставятся измеримые цели, и раскрывается информация об их достижениях. Перечень существенных тем в 2023 году остался неизменным.

Участие в отраслевых и профессиональных инициативах позволяет «Полюсу» продвигать ESG-повестку на национальном уровне, обмениваться знаниями, опытом и лучшими практиками по решению экономических, экологических и социальных проблем с лидерами российского бизнеса. С 2021 года «Полюс» является учредителем и активным участником Национального ESG-альянса. В рамках альянса сформированы пять профильных комитетов, которые занимаются вопросами экологии и климата, развития национальной ESG-инфраструктуры, международного сотрудничества. Компания вовлечена в работу каждого из комитетов, участвует в заседаниях и круглых столах для обсуждения и определения приоритетных областей развития национальной ESG-повестки.

На всех предприятиях Группы действует Система управления охраной труда и промышленной безопасностью, которая ежегодно проходит независимый аудит на соответствие стандарту ISO 45001. Она устанавливает жесткие стандарты идентификации риска, обучения технике безопасности, технического обслуживания оборудования, привлечения подрядчиков и готовности к чрезвычайным ситуациям. Те же стандарты в планах на 2023 год планируется применять и к геологоразведке, чтобы обеспечить безопасность сотрудников с момента старта любого проекта.

Оценка рисков – краеугольный камень охраны труда и промышленной безопасности. Один из способов снижения влияния человеческого фактора – это применение цифровых технологий. Системы определения местоположения дают диспетчерам возможность видеть точное местонахождение каждого работника в шахте или на производственном объекте и не позволять им заходить в опасные зоны. В «Полюсе» целенаправленно проводится работа по переводу в цифровой формат также процесс ежесменной оценки рисков. Для этого сотрудники снабжены специализированными устройствами со встроенными чек-листами и могут использовать их, чтобы сообщить информацию о потенциально опасном происшествии без последствий, которое имело

Таблица 1.

Существенные темы ПАО «Полюс» в основе ESG-повестки по результатам 2022 г. [4].

Существенные темы	Цели	Результаты 2022 года
Охрана труда и промышленная безопасность	Отсутствие несчастных случаев со смертельным исходом	0 несчастных случаев со смертельным исходом (1 несчастный случай со смертельным исходом у подрядчика в 2021 году)
	LTIFR ниже 0,2	LTIFR 0,14 (0,18 в 2021 году)
	Снижение количества рабочих дней, потерянных в результате несчастных случаев на рабочем месте, по сравнению с предыдущим годом	Снижение на 43% по сравнению с предыдущим годом (877 дней в 2022 году, 1 545 дней в 2021 году)
Сотрудники	Коэффициент текучести кадров менее 10%	Коэффициент текучести кадров 8,4% (8,2% в 2021 году)
	Обеспечение равенства возможностей и социокультурного многообразия, включая 33%-ю представленность женщин в кадровом резерве в 2022 году	Доля женщин среди сотрудников – 21% (21% в 2021 году); доля женщин в кадровом резерве – 35% (30% в 2021 году)
	Соблюдение трудовых прав	80% сотрудников подписали коллективные договоры
Изменение климата	Снижение удельных выбросов парниковых газов на унцию золотого эквивалента на 30% к 2030 году (области охвата 1 и 2, по отношению к уровню 2019 года)	Снижение на 15% (632 кг и 742 кг CO ₂ -эквивалента на унцию золотого эквивалента в 2022 и 2019 годах соответственно)
	Снижение абсолютных выбросов парниковых газов на 35% к 2030 году (области охвата 1 и 2, по отношению к уровню 2019 года)	Снижение на 10% (1 066 тыс. т и 1 180 тыс. т CO ₂ -эквивалента в 2022 и 2019 годах соответственно)
	Увеличение доли собственного производства электроэнергии за счет возобновляемых источников до 7% к 2025 году	1,1% от общей выработки электроэнергии (12 072 ГДж)
Водные	Снижение удельного потребления свежей воды на тонну переработанной руды на 55% к 2030 году (от уровня 2019 года)	Снижение на 49% (138 м ³ и 268 м ³ на тысячу тонн переработанной руды в 2022 и 2019 годах соответственно)
	Увеличение оборотного водопотребления и использования сточной воды	91% повторно используемой и оборотной воды в общем потреблении (90% в 2021 году)
Отходы и загрязняющие вещества	Увеличение доли повторно используемых и перерабатываемых отходов, в том числе за счет обратной закладки вскрышных пород	23% повторно используемых отходов (23% в 2021 году)
	Полусухое складирование – 50% от общего объема хвостов к 2030 году (12% – промежуточная цель на 2022 год)	28% сухого кека в общем объеме образованных хвостов (14% в 2021 году)
Биоразнообразие и использование земель	К 2023 году разработать систему оценки воздействия Полиметалла на биоразнообразие	Корпоративный стандарт по биоразнообразию находится в разработке
	К 2025 году посадить деревья на 2 750 га земель	Посажены деревья на 873 га земель
Местные сообщества	Отсутствие конфликтов	Отсутствие конфликтов
	Благоприятные отношения с местным населением	839 полученных и рассмотренных обращений (613 в 2021 году), а также 173 благодарственных письма в наш адрес
	Поддержание уровня социальных инвестиций	\$23,2 млн социальных инвестиций (\$20 млн в 2021 году)
	Доля закупок у местных поставщиков – 50% к 2024 году	Доля закупок у местных поставщиков - 46% (39% в России; 84% в Казахстане)

место в течение смены. Это облегчает процесс идентификации риска и позволяет руководству эффективнее проводить анализ и повышать безопасность на рабочем месте.

В «Полюсе» внедрена интегрированная система управления охраной труда, промышленной безопасностью и охраной окружающей среды (ОТ, ПБ и ООС) с целью соответствия передовым международным практикам, национальному законодательству, добровольным инициативам, а также сертификационным требованиям на соответствие стандартам ISO 45001 и ISO 14001.

В «Полюсе» установлены локальные требования к расследованию происшествий и определению коренных причин их возникновения на основании требований национального законодательства и с

учетом специфики производственного деятельности с целью выявления и устранения пробелов, которые привели к несчастному случаю.

Достижение целей по существенным темам 2022 года характеризуется данными табл. 1.

К сожалению, в отчетном периоде произошло два несчастных случая со смертельным исходом. Движущийся автотранспорт/техника стали причиной четырех травм, одна из которых явилась смертельным несчастным случаем. Воспламеняющиеся вещества вызвали одну травму и еще один несчастный случай со смертельным исходом. В 2022 году произошло снижение коэффициента частоты травматизма с временной потерей трудоспособности (LTIFR) до 0,14 с уровня 0,18 в 2021 году.

В силу особенностей производственного процесса «Полюс», как и другие горнодобывающие компании, нуждается в использовании водных ресурсов. Вода используется для производственных, бытовых и питьевых нужд. Одна из задач Компании, которой уделяется большое внимание, – наиболее рациональное водопотребление и сокращение водозабора свежей воды из природных источников. В 2022 году затраты Компании, связанные с водными рисками и охраной водных объектов, составили 881 млн руб.

«Полюс» реализует мероприятия по повышению качества атмосферного воздуха и снижению выбросов загрязняющих веществ в результате производственной деятельности. В 2022 году валовый объем выбросов предприятий «Полюса» составил 28,22 тыс. т. Превышений установленных

Таблица 2.

ESG-рейтинг российских золотодобывающих компаний (по состоянию на октябрь 2023 года).

№№ пп	№ в рейтинге	Название	ESG-рейтинг	Е Ранг	Е Рейтинг	S Ранг	S Рейтинг	G Ранг	G Рейтинг
1	4	«Полиметалл»	АЛ	11	BBB	3	AA	6	АЛ
2	5	«Полюс»	A	1	AAA	15	A	21	A
3	30	Акционерная компания «АЛРОСА»	BBB	33	B	26	BBB	22	A
4	45	«Высочайший» (GV Gold)	BB	57	CCC	33	BBB	45	BBB
5	85	Norclaold	ccc	75	cc	72	CCC	112	CCC
6	109	Сусуманзолото	cc	9S	c	114	c	9S	B
7	115	Прииск Соловьевский	cc	145	c	127	c	99	в
8	118	Highland Gold Mining	cc	132	c	105	cc	115	CCC
9	131	Южуралзолото Группа Компаний	c	119	c	118	c	132	cc
10	144	Золоторудная Компания ПАВЛИК	c	139	c	131	c	144	c

Примечание: составлено авторами по данным https://raex-rr.com/ESG/ESG_companies/ESG_rating_companies/2023.10/.

нормативов выбросов не зафиксировано. Общий объем выбросов в 2022 году на 8,8% меньше, чем в предыдущем отчетном периоде. Удельные выбросы загрязняющих веществ на тонну переработанной руды составляют 0,58 т.

Существование мероприятий по мониторингу и сохранению биоразнообразия является значимым направлением природоохранной деятельности «Полюса». «Полюс» реализует работы по лесовосстановлению в регионах присутствия. В 2022 году реализован пилотный проект по переносу лесовосстановления из Магаданской области в Иркутскую область. Общая площадь лесовосстановления составила 995 га, высажено более 2 млн хвойных деревьев. Бюджет мероприятий в 2022 году превысил 178 млн руб.

«Полюс» стремится внести свой вклад в социально-экономическое развитие регионов присутствия и улучшить качество жизни местных жителей. Во всех регионах присутствия заключены соглашения о социально-экономическом партнерстве. Компания на системной основе реализует инфраструктурные проекты, социальные и благотворительные программы. «Полюс» отслеживает возможные негативные воздействия от производственной деятельности и стремится уменьшить их влияние на местных жителей. Компания вносит свой вклад в развитие и благополучие регионов присутствия за счет создания рабочих мест, выплаты налоговых отчислений, создания экономической стоимости для заинтересованных сторон, участия в федеральных и региональных инвестиционных проектах, реализации мер по охране окружающей среды, улучшению инфраструктуры, осуществлению благотворительной и спонсорской поддержки.

Вопросы повышения социально-экологической ответственности золотодобывающих компаний становятся все более актуальными как в целом по стране, так и на отраслевом уровне. Представляют интерес Рейтинги открытости экологической

информации горнодобывающих компаний России¹. Такие общественные инициативы, как отмеченный рейтинг, являются не только одним из механизмов оценки состояния дел в горнодобывающей отрасли в части экологической открытости и безопасности, но и вносят вклад в ее модернизацию.

ESG-рейтинг – представляет экспертное мнение о том, насколько эффективно управляет объект рейтингования своей подверженностью экологическим, социальным и управленческим рискам и как объект рейтингования использует возможности, связанные с экологическими, социальными и управленческими факторами посредством политик, программ, раскрытия информации и предпринимаемых мер и инициатив.

По данным рейтинговой группы RAEX, составляющей с 1995 года ESG-рейтинги компаний, фондов в ESG-рейтинге по состоянию на октябрь 2023 год, включающим в себя 160 российских компаний разных отраслей и банков, значатся 10 ведущих золотодобывающих компаний (табл. 2).

Из представленных данных следует, что «Полюс» занимает пятую позицию с ESG-рейтингом уровня «А» (Умеренно высокий уровень). Соответственно, E-рейтинг – уровень «AAA» (Наивысший уровень), S-рейтинг и G-рейтинг – уровень «А» (Умеренно высокий уровень). В первую тридцатку рейтинга также вошли золотодобывающие компании «Полиметалл» и Акционерная компания «АЛРОСА».

Исследование показало, что ключевой проблемой, сдерживающей развитие ESG-повестки в золотодобывающей отрасли, является отсутствие четкой системы регламентации раскрытия нефинансовой информации на отраслевом уровне.

В то время как компании находят способы решения повседневных проблем, важно видеть общую картину и создать прочную структуру программы ESG, которая сможет

¹ URL: https://www.ra-national.ru/sites/default/files/analytic_article/%D0%93%D0%94%D0%9A2020.pdf

выдерживать испытание временем, требованиями инвесторов, экологическими и социо-культурными сдвигами, т.е. программы ESG должны разрабатываться в русле более программных стратегий, а не разовых реакций на текущие события.

В качестве рекомендаций по разработке и внедрению ESG-стратегии, представляется целесообразным золотодобывающим компаниям применять методичный подход к построению масштабируемых и эффективных ESG-программ и процессов. Прежде всего, рекомендуется сначала сосредоточиться на формировании команды кросс-функциональных заинтересованных сторон, способных выявлять и оценивать ESG-риски, возможности и эффективность в вашей компании со всех необходимых точек зрения, чтобы гарантировать, что разрабатываемая программа будет иметь внутреннюю поддержку для успеха.

Разработка действенной стратегии ESG начинается с определения влияния бизнеса золотодобывающей компании на людей и территории месторасположения компании. Цель состоит в том, чтобы точно определить области деятельности золотодобывающей компании и цепочки создания стоимости, которые имеют наиболее вероятные и серьезные риски воздействия на работников компании и местные сообщества.

Рекомендуется разделить риски на следующие категории: окружающая среда, общества и работники. Каждый компонент должен состоять из показателей, основанных на наборах данных, которые оценивают географический, отраслевой и сырьевой риск. Комбинация количественных и качественных данных из общедоступных наборов данных может быть использована для присвоения оценки каждому риску.

Далее нужно провести оценку существенности, которая вовлекает внутренние и внешние заинтересованные стороны для того, чтобы определить важность и актуальность тем ESG с их точки зрения. При оценке существенности важно учитывать мнения как внутренних, так и внешних

заинтересованных сторон, чтобы гарантировать, что тема ESG не будет упущена из виду или предвзята.

Программа ESG не будет успешной, если у нее нет структуры, которая четко определяет, где видение и цели золотодобывающей компании соответствуют выбранным компанией приоритетам ESG. Стратегическая дорожная карта представляет собой убедительную структуру ESG, которая дает заинтересованным сторонам четкое представление о ваших сильных сторонах, целях и направлении. При разработке дорожной карты должны быть изложены инициативы, действия и ресурсы, а также обеспечена подотчетность за ключевые действия.

Несмотря на то, что надзор за ESG на корпоративном уровне ценен, важно помнить, что реальный прогресс происходит на местах. Командам из числа работников компании, работающим на объектах, скорее всего, понадобятся подробные рекомендации и руководства для достижения ощутимых результатов, поскольку вы добиваетесь подотчетности от членов команды, ответственных за реализацию действий.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование позволяет сделать следующие основные выводы.

1. Степень влияния ESG-принципов в деятельности отечественных золотодобывающих компаний в дальнейшем будет только усиливаться.

2. Для эффективной реализации ESG-программы необходима интеграция ESG в бизнес-практики и процессы. Для этого рационально использовать централизованные системы управления или программное обеспечение для работы с данными, чтобы упростить отслеживание и определение ключевых показателей и производительности, установить также регулярную периодичность общения и обновлений для ключевых заинтересованных лиц, чтобы постоянно оценивать цели, обновлять данные и сравнивать лучшие практики.

3. Повышение прозрачности в области ESG обеспечивается за счет публикации подробной информации на корпоративных сайтах и расширения отчетности об устойчивом развитии золотодобывающих компаний.

Литература

1. Ерохина Т.Б., Хакимова М.Д. Концепция устойчивого роста (ESG) как ин-

струмент для привлечения инвесторов // Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). – 2022. – № 1 (77). – С. 29-34.

2. Жукова Е.В. Основные тенденции развития ESG-повестки: обзор в России и в мире // Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. – 2021. – Т. 18. – № 6 (120). – С. 68-82.

3. Козырев Н.А., Маркина А.М. Перспективы развития принципов управления ESG в России // Вестник евразийской науки. – 2022. – Т. 14. – № 1.

4. Отчет об устойчивом развитии ПАО «Полюс» за 2022 год. – URL.: https://sustainability.polyus.com/upload/files/otchet_ob_ustoychivom_razvitii_za_2022_god-new.pdf

5. Петренко Л.Д. ESG-трансформация и устойчивое развитие территорий // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2023. – № 8-1 (83). – С. 147-150.

6. Polymetal International plc. Интегрированный годовой отчет за 2022 год. – URL: https://www.polymetalinternational.com/upload/ib/5/23-05-19/Polymetal_integrated-report-2022-ru.pdf

7. Рэнкинг устойчивости развития и интеграции ESG-критериев в деятельность субъектов Российской Федерации. – URL: <https://www.ra-national.ru/renkingi/rjenking-ustojchivosti-razvitija-i-integracii-esg-kriteriev-v-dejatelnost-subektov-rossijskoj-federacii>

8. Brogi M., Lagasio V. (2019). Environmental, social, and governance and company profitability: Are financial intermediaries different? Corporate Social Responsibility and Environmental Management. – No. 26(3). – Pp. 576-587.

9. Cornell B. (2020). ESG Investing: Conceptual Issues. The Journal of Wealth Management. – No. 26(3). – Pp. 61-69.

10. Liang R., Dornan T., Nestel D. (2019). Why Do Women Leave Surgical Training? A Qualitative and Feminist Study. The Lancet. – No. 393(10171). – Pp. 541- 549.

11. Morgan T., Anokhin S., Ofstein L., Friske W. (2020). SME response to major exogenous shocks: The bright and dark sides of business model pivoting. International Small Business Journal: Researching Entrepreneurship. – No. 38(5). – Pp. 369-379.

12. Sjodin D., Parida V., Kohtamaki M. Relational governance strategies for advanced service provision: Multiple paths to superior financial performance in servitization // Journal of Business Research. – 2019. – No. 101. – Pp. 906-915.

References

1. Erokhina T.B., Khakimova M.D. The Concept of Sustainable Growth (ESG) as a Tool for Attracting Investors // Bulletin of the Rostov State University of Economics (RINH). – 2022. – No. 1 (77). – Pp. 29-34.

2. Zhukova E.V. Main Trends in the Development of the ESG Agenda: An Overview in Russia and in the World // Bulletin of the Plekhanov Russian University of Economics. – 2021. – Vol. 18. – No. 6 (120). – Pp. 68-82.

3. Kozыrev N.A., Markina A.M. Prospects for the Development of ESG Management Principles in Russia // Bulletin of Eurasian Science. – 2022. – Vol. 14. – No. 1.

4. PJSC Polyus' 2022 Sustainability Report. – URL.: https://sustainability.polyus.com/upload/files/otchet_ob_ustoychivom_razvitii_za_2022_god-new.pdf

5. Petrenko L.D. ESG-Transformation and Sustainable Development of Territories // International Journal of Humanities and Natural Sciences. 2023. № 8-1 (83). pp. 147-150.

6. Polymetal International plc 2022 Integrated Annual Report. – URL: https://www.polymetalinternational.com/upload/ib/5/23-05-19/Polymetal_integrated-report-2022-ru.pdf

7. Ranking of sustainable development and integration of ESG criteria into the activities of the constituent entities of the Russian Federation. – URL: <https://www.ra-national.ru/renkingi/rjenking-ustojchivosti-razvitija-i-integracii-esg-kriteriev-v-dejatelnost-subektov-rossijskoj-federacii>

8. Brogi M., Lagasio V. (2019). Environmental, social, and governance and company profitability: Are financial intermediaries different? Corporate Social Responsibility and Environmental Management. – No. 26(3). – Pp. 576-587.

9. Cornell B. (2020). ESG Investing: Conceptual Issues. The Journal of Wealth Management. – No. 26(3). – Pp. 61-69.

10. Liang R., Dornan T., Nestel D. (2019). Why Do Women Leave Surgical Training? A Qualitative and Feminist Study. The Lancet. – No. 393(10171). – Pp. 541- 549.

11. Morgan T., Anokhin S., Ofstein L., Friske W. (2020). SME response to major exogenous shocks: The bright and dark sides of business model pivoting. International Small Business Journal: Researching Entrepreneurship. – No. 38(5). – Pp. 369-379.

12. Sjodin D., Parida V., Kohtamaki M. (2019). Relational governance strategies for advanced service provision: Multiple paths to superior financial performance in servitization, Journal of Business Research. – No. 101.– Pp. 906-915.

Уточнение

В № 3 2023 года в таблице «Рейтинг аудиторских организаций по версии журнала «АУДИТ» по результатам 2022» ошибочно указано, что организация ООО «КСК АУДИТ» прекратила свое членство в СРО «Содружество» 29.09.2023 г.

Организация ООО «КСК АУДИТ» является членом в СРО «Содружество».

Редакция журнала «Аудит»

Управленческий анализ 5.2.3 УДК 657.6

СКОРОБОГАТОВА Дарья Игоревна,
бакалавриant образовательной программы «Экономика»
Санкт-Петербургский государственный университет,
skorobogatova19@mail.ru

Научный руководитель
ГЕНЕРАЛОВА Наталья Викторовна,
к.э.н., доцент, доцент кафедры статистики, учета и аудита
Санкт-Петербургский государственный университет,
n.v.generalova@spbu.ru

ZEV-кредиты и их отражение в финансовой отчетности: кейс взаимодействия IASB и профессионального сообщества

Аннотация. В статье рассматривается одна из современных экологических инициатив, отвечающая концепции устойчивого развития, – система ZEV-кредитов. Данная инициатива нацелена на мотивацию роста производства электрокаров и сокращение выпуска автомобилей, использующих нефтяное топливо. Обсуждается порядок отражения реализации данной инициативы в финансовой отчетности компаний-автопроизводителей, составленной по МСФО. Проводится анализ выполнения критериев, необходимых для признания оценочного обязательства в связи с отрицательными ZEV-кредитами, в том числе определение типа признаваемого обязательства по МСФО (IAS) 37 (юридическое обязательство или обязательство, обусловленное практикой). Особое внимание в статье уделяется роли профессионального сообщества в процессе выработки Советом по МСФО решения о необходимости создания нового документа МСФО. В статье анализируются отчеты и публикации, размещенные на официальном сайте Фонда по МСФО по вопросу ZEV-кредитов. Обосновывается вывод о том, что признание оценочного обязательства в связи с отрицательными ZEV-кредитами требует выражения профессионального суждения бухгалтера и при существенности данных операций может быть квалифицировано как ключевой вопрос аудита.

Ключевые слова: МСФО, ESG, устойчивое развитие, ZEV-кредиты, обязательства, оценочные обязательства, МСФО (IAS) 37, профессиональное суждение.

SKOROBOGATOVA Daria I.,
Bachelor of the educational program «Economics»
Saint Petersburg State University,
skorobogatova19@mail.ru

Scientific supervisor
GENERALOVA Natalia V.,
PhD in Economics, Associate Professor
Department of Statistics, Accounting and Auditing
University Saint Petersburg State University,
n.v.generalova@spbu.ru

ZEV-credits and their reflection in financial statements: a case of interaction between the IASB and the professional community

Abstract. The article deals with one of the modern environmental initiatives conditioned by the concept of sustainable development - the system of ZEV loans. This program is aimed at motivating the growth of production of electric cars and reducing the production of "gasoline" cars. The system of ZEV loans is considered in the context of reflection in the financial statements of car manufacturers compiled in accordance with IFRS. The article provides an analysis of the fulfillment of the criteria necessary for the recognition of an estimated liability in connection with negative ZEV loans, including the definition of the type of recognized liability under IAS 37 (legal obligation or practice-based obligation). The article pays special attention to the role of the professional community in the process of developing a decision by the IFRS Council on the need to create a new IFRS document. The article analyzes reports and publications posted on the official website of the IFRS Foundation on the issue of ZEV loans. The author came to the conclusion that the recognition of a valuation obligation in connection with negative ZEV loans is associated with the expression of the accountant's professional judgment, and with the materiality of these transactions can be qualified as a key audit issue.

Keywords: IFRS, ESG, sustainable development, ZEV-credits, obligations, provision, IAS 37, professional judgment .

Введение. В сегодняшних реалиях глобальным трендом экономической жизни является стремление следовать принципам ESG (англ. Environment, Social, Governance – окружающая среда, общество, управление). В связи с этим как на государственном уровне, так и на уровне отдельных компаний и их групп разрабатываются различные программы и проекты, направленные на внедрение идей устойчивого развития. Одним из ключевых при этом является вопрос экологии (E-Environment). Особого внимания заслуживают инициативы, направленные на переход к более экологичным источникам энергии и сокращению выбросов вредных веществ.

Одной из таких известных программ является система ZEV-кредитов для автопроизводителей (англ. Zero-Emission Vehicle credits – кредиты на транспортные средства с нулевым уровнем выбросов). Данная программа предназначена для стимулирования производства и распространения электромобилей. Концепция ZEV-кредитов зародилась в штате Калифорния (США). В настоящее время в Соединенных Штатах Америки данная программа уже применяется в двенадцати штатах и имеет аналоги в Китае и некоторых странах Евросоюза [1, с. 3–5]. Что касается России, то в настоящее время не так много отечественных производителей осуществляют серийный выпуск электромобилей. Среди действующих автопроизводителей в этой сфере можно назвать Evolute и ZETTA, однако выпускаемые ими электрокары значительно отличаются от зарубежных аналогов не в лучшую сторону. В тоже время такие отечественные стартапы и марки, как «Москвич», «Кама» и «Neva», планируют и/или уже инициировали проекты по внедрению электромобилей в массовое производство на территории России. При этом промышленный выпуск электромобилей на территории нашей страны по оценкам экспертов ожидается не ранее 2024 года [2]. Кроме того, на государственном уровне активно обсуждается программа поддержки электромобилей, разработанная Минэкономразвития, на осуществление которой планируется выделить более 400 млрд рублей до 2030 года [3]. Резюмируя, можно предположить, что реализация программы ZEV-кредитов или ее аналогов также может найти распространение в отечественной практике как элемент ESG-повестки в концепции устойчивого развития.

Актуальность ESG-повестки в научном сообществе. Необходимость выстраивания экономики на основе концепции устойчивого развития и принципах «зеленой экономики», являющихся драйверами экономического развития, активно обсуждается отечественными специалистами [4, 5, 6]. Ключевыми инструментами реализации такого подхода, по мнению Порфирьева Б.Н., являются, с одной стороны, жесткое нормативное регулирование и контроль выбросов вредных веществ, а с другой – поощрение производств, использующих более эко-

логичные технологии [7]. Кроме того, проблематика согласованности ESG-отчетности и стандартов финансовой отчетности также является актуальной среди российских экспертов. Например, Соболева Г.В. и Зуга Е.И. утверждают, что участники экономических процессов должны быть вовлечены в работу по достижению целей устойчивого развития и должны уметь грамотно отражать эти события в своей отчетности [8]. Львова Н.А. полагает, в процессе инвестирования необходимо обращать внимание не только на доходность, но и экологические и социальные факторы сделки [9]. Взаимосвязь бизнеса и устойчивого развития анализируется Павловой Н.В., Ветровой М.А. и Кнутом К.Р., которые рассматривают глобальные климатические вызовы, а также пути отбора проактивных бизнес-стратегий, обеспечивающих эффективное решение проблем декарбонизации и достижения устойчивой конкурентоспособности в условиях структурной перестройки современной экономики [10].

ZEV-кредиты. Идея ZEV-кредитов заключается в том, что государственным регулятором автопроизводителю начисляется определенное количество кредитов (баллов) за продажу электромобилей. Делается это для того чтобы стимулировать производство и продажу именно экологичных автомобилей, а не тех, которые используют нефтяное топливо. Однако один ZEV-кредит не равен одному проданному электромобилю, техника начисления ZEV-кредитов основывается на определенных формулах и методиках расчетов, содержащихся в регулирующих документах, которые могут различаться в зависимости от территории, на которую они распространяются. Существует множество разновидностей ZEV-кредитов (FCV, BEV, TZEV, PZEV и т.д.), но все они представляют собой определенную долю продаж электромобилей от общего числа продаж с поправкой на технические особенности электрокара. Одной из таких поправок является, например, расстояние, которое сможет проехать электромобиль при полной зарядке. Так, автомобиль Tesla Y может

пройти 441,91 мили и в соответствии с утвержденной в Калифорнии программой от продажи Tesla Y компания может получить $0,01 \cdot 441,91 + 0,5 = 4,92$ ZEV-кредитов [12].

На 2022 год минимальная доля продаж электромобилей в штате Калифорния должна составлять 10%, а к 2025 году должна увеличиться до 15% (рис.1).

Не все автопроизводители способны обеспечить необходимый регламентируемый уровень продаж электромобилей и накопить достаточное количество требуемых регулятором ZEV-кредитов. Вследствие этого они будут обязаны заплатить штраф в размере нескольких тысяч долларов за кредит за невыполнение требований, установленных государственными институтами США. Помимо штрафа могут быть также начислены отрицательные кредиты, основой исчисления которых выступает, например, объем выбросов углекислого газа от обычных реализованных автомобилей, относительно целевых показателей.

Одним из способов избежания весомых штрафов является приобретение недостающего количества кредитов у тех автопроизводителей, у которых они в избытке. Это выгодно, поскольку стоимость одного кредита обычно составляет не более 50% от суммы штрафа. Доминирующим продавцом ZEV-кредитов является компания «Тесла»: доход этой компании в 2021 году от продажи подобных кредитов составил почти 1,5 млрд. долларов [13]. Классическим компаниям-производителям спрогнозировать объем продаж достаточно сложно, поэтому нельзя предугадать, необходимы ли будут дополнительные кредиты. Так, японская автомобильная компания Honda приобрела ZEV-кредиты у компании «Тесла» в 2013-2014, 2016–2017, и 2021 гг., в остальные годы она не испытывала необходимости в приобретении дополнительных кредитов (см. табл. 1) [14].

Проблематика отражения ZEV-кредитов в финансовой отчетности компаний. Как уже было изложено ранее, требования государства к компаниям-автопроизводителям

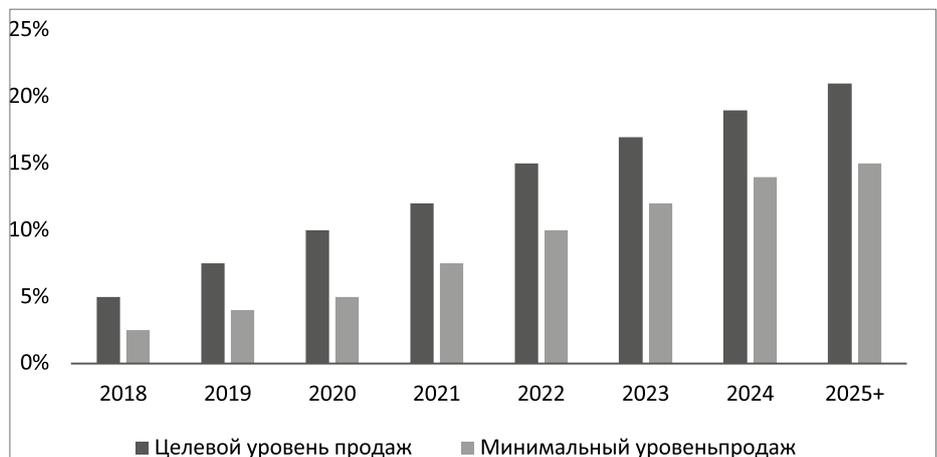


Рис. 1. Целевой и минимальный уровень продаж электромобилей 2018-2025+ гг. для программы ZEV-кредитов в Калифорнии (США), % от общего числа продаж автомобилей [11, с.13].

Таблица 1.

Количество ZEV-кредитов, приобретаемых автопроизводителями 2013-2021 гг.

Компания	Годы								
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Ford	473	-	1623	288	-	-	-	-	-
GM	1733	2101	-	-	5800	-	-	-	-
Honda	1393	1293	-	4500	48	-	-	-	2488
Toyota	-	4294	6000	763	7498	-	-	-	483
Mazda	-	-	-	345	-	-	1650	2480	-
Mitsubishi	-	-	-	-	-	-	-	-	488

Примечание: составлено автором.

удаётся выполнить не всегда. В связи с этим у многих автопроизводителей возникает вопрос: приводят ли меры правительства по стимулированию сокращения выбросов к возникновению обязательств компании?

Оценочные обязательства носят достаточно вариативный характер и во многом зависят от влияния внутренних и внешних факторов компании. Все это оказывает воздействие на достоверность формирования финансовых показателей в отчетности и может служить дополнительным источником риска [15]. Прежде, чем рассматривать необходимость и правила учета отрицательных ZEV-кредитов в финансовой отчетности, нужно определить, как соотносится данная операция с трактовками международных стандартов финансовой отчетности (МСФО (IFRS) – доминирующей платформой учета и отчетности, созданной в 1973 году и умножившей свое влияние в настоящее время главным образом за счет поддержки биржами, а впоследствии принятия национальными юрисдикциями. В соответствии с Концептуальными основами финансовой отчетности по МСФО ориентирована прежде всего на инвесторов, следовательно их информирование о невыполнении отчитывающейся компанией установленных требований по «накоплению» ZEV-кредитов является важным и должно быть осуществлено [16]. В контексте рассматриваемых операций необходимо выработать учетное решение о том, нужно ли признавать обязательство на отчетную дату в ситуации, когда компания-производитель не выполнила (или не выполнит в будущем) установленные нормы ZEV-кредитов и будет вынуждена уплатить штраф. Концептуальные основы дают следующее определение обязательству: «существующая обязанность организации, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой, как ожидается, приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды».

Обязательство в связи с ZEV-кредитами относится к оценочным обязательствам (provisions). Это особый вид обязательств с неопределенным сроком исполнения и/или обязательство неопределенной величины, в отличие от обычной кредиторской задолженности перед поставщиком или задолженностью по текущему налогу. В системе документов МСФО такие обязательства

регулируются МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [17]. Однако указанный стандарт не рассматривает конкретно ситуацию с ZEV-кредитами, и трактовки специалистов могут отличаться.

В июле 2022 года в Совете по МСФО (IASB) был рассмотрен вопрос отрицательных кредитов для транспортных компаний и их соотношения с МСФО (IAS) 37. Тема повестки звучала следующим образом: «Приводят ли меры по стимулированию сокращения выбросов углерода транспортными средствами к возникновению обязательств, соответствующих определению обязательств в МСФО (IAS) 37?» [18].

Проанализировав содержание стандарта и сопутствующих документов, таких как Окончательная доработка решения по повестке дня (Finalisation of agenda decision), а также Предварительное решение по повестке дня с комментариями внешних специалистов (Tentative Agenda Decision and comment letters: Negative Low Emission Vehicle Credits), выпущенных по итогам заседания IASB, можно выделить три ключевых параметра, которые должны быть рассмотрены при выработке решения о признании оценочного обязательства в связи с ZEV-кредитами в отчетности компании-автопроизводителя.

Первый параметр: *возникает ли обязанность исходя из результатов прошлых событий?* В рассматриваемых операциях обременяющим событием будет являться производство и продажа автомобилей в течение года, которые привели к невыполнению установленных требований по доле электрокаров в общем объеме реализованных автомобилей. Таким образом, обязательство возникает исходя из результатов прошлых событий. Важно также, что обязательство (необходимость докупить недостающие ZEV-кредиты) не зависит от будущих действий компании. Эти действия могут определять только средства, с помощью которых организация урегулирует свое текущее обязательство [19].

Проанализируем второй параметр: *имеет ли место отток ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды?* В рассматриваемой ситуации существует два принципиальных способа, с помощью которых компания может погасить обязательство, обусловленное недостающими ZEV-кредитами. Она

может приобрести положительные кредиты у другой компании, у которой они в излишке, либо постараться самостоятельно сгенерировать достаточное количество положительных кредитов в следующих периодах. Таким образом, в первом случае ресурсом будут являться денежные средства, а во втором – положительные кредиты, которые организация направит на устранение отрицательного сальдо, а могла бы продать излишек другой компании и получить доход. Выбранная компанией-автопроизводителем стратегия погашения обязательства окажет влияние на оценку признаваемого оценочного обязательства в связи с недостающими ZEV-кредитами.

И наконец, третий параметр: *каков тип оценочного обязательства, имеет ли оно юридический характер или обусловлено практикой?* Этому вопросу было уделено особое внимание на заседании Совета по МСФО [18]. IASB не дал однозначного ответа о том каким (юридическим или обязательством, обусловленным практикой) является оценочное обязательство в связи с недостающими ZEV-кредитами. Рассуждения участников заседания были следующие. С одной стороны, события, которые порождают обязательство и позволяют государственным органам применять санкции, вытекают из действий законов, принятых на определенных территориях, соответственно обязательство является юридическим. В тоже время у компании-автопроизводителя есть возможность выбора: вместо уплаты штрафа в связи с недостающими ZEV-кредитами приобрести их у другой компании-автопроизводителя или же самостоятельно заработать необходимые ZEV-кредиты в следующих периодах увеличив объем производства электрокаров. Из-за наличия «альтернативы» оценочное обязательство в связи с недостающими ZEV-кредитами не в полной мере укладывается в привычные рамки определения юридического обязательства [17]. Рассматривая вопрос о том, является ли рассматриваемое оценочное обязательство обязательством, обусловленным практикой, Совет по МСФО пришел к положительному ответу. Обязательство, обусловленное практикой, скорее всего, будет существовать, поскольку большинство компаний-автопроизводителей придерживаются публичной «зеленой» экологической стратегии, и для них будут выполнены оба необходимые критерия признания обязательства обусловленного практикой: 1) посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного недавнего заявления организация показала другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности; и 2) в результате этого организация создала у других сторон обоснованные ожидания, что она исполнит принятые на себя обязанности.

При рассмотрении данного учетного вопроса Совет по МСФО привлек к обсуждению профессиональное сообщество в лице

специалистов и компаний в области бухгалтерского учета, аудита и консалтинга. По вопросу отрицательных ZEV-кредитов высказали свою профессиональную позицию компании большой четверки (PwC, Deloitte, E&Y), Комитет по стандартам бухгалтерского учета Германии (Accounting Standards Committee of Germany (ASCG)), Институт дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW) и т.д. [20]. Большинство из них были солидарны с позицией Совета по МСФО и пришли к выводу, что на данном этапе требования МСФО (главным образом МСФО (IAS) 37) обеспечивают компаниям достаточную основу для определения того, есть ли у него обязательство, соответствующее определению оценочного обязательства. В результате, СМФО решил не добавлять проект по установлению нового стандарта или поправок к плану работы [18].

В тоже время Совет по МСФО продолжает мониторинг операций в области экологических и социальных инициатив с целью выявления областей, по которым в будущем возможно потребуется выражение учетной позиции и разработка нового регулирующего документа, будь то разъяснение или даже отдельный стандарт МСФО [20].

Выводы. В статье была рассмотрена система ZEV-кредитов, призванная стимулировать автопроизводителей увеличивать выпуск электрокаров и сокращать производство автомобилей, работающих на нефтяном топливе, а также необходимость признания в отчетности обязательств в связи с урегулированием отрицательных ZEV-кредитов. Проанализировав соответствующие критерии признания обязательств, изложенные в МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», а также, опираясь на мнение Совета по МСФО, можно заключить, что обязательства по уплате отрицательных ZEV-кредитов попадают в сферу применения МСФО (IAS) 37. Кроме того, учитывая сегодняшний тренд на поддержание концепции устойчивого развития представителями бизнеса, можно сделать вывод, что компания автопроизводитель скорее всего признает оценочное обязательство в связи с урегулированием отрицательных ZEV-кредитов. Однако существует ряд альтернатив, касающихся признания данного обязательства. Оно может быть как юридическим обязательством, так и обязательством, обусловленным практикой. Подчеркнем, что анализ выполняемости критериев признания включает оценку всех обстоятельств конкретной компании-автопроизводителя, включая рассмотрение политики по урегулированию недостающих ZEV-кредитов (покупка недостающих, увеличение выпуска электромобилей, уплата штрафа). Характер операций, подразумевавший опциональность урегулирования отрицательных ZEV-кредитов, определяет неизбежность применения профессионального суждения при отражении данных оценочных обязательств в финансовой отчетности. И в

случае если данные операции будут существенны для отчитывающейся компании, то информация о принятых суждениях и оценках потребует раскрыть в примечаниях к финансовой отчетности. При аудите такой отчетности возможно включение рассматриваемых операций в раздел ключевых вопросов аудита.

Вопросы отражения и раскрытия в финансовой отчетности операций по урегулированию недостающих ZEV-кредитов, а также операций по продаже и покупке ZEV-кредитов, представляются перспективными направлениями исследований в этой области.

Литература

1. Resources for the future, California's Evolving Zero Emission Vehicle Program: Pulling New Technology into the Market. – URL: https://media.rff.org/documents/RFF_WP_Californias_Evolving_Zero_Emission_Vehicle_Program.pdf
2. «Москвич», Evolute и E-Neva. Что нужно знать о российских электрокарах/ Официальный сайт Autonews – URL: <https://www.autonews.ru/news/62d7b5829a79474c86807d64>.
3. Правительство разработает программу поддержки электромобилей на 418 млрд рублей. – URL: <https://www.forbes.ru/newsroom/biznes/429617-pravitelstvo-razrabotaet-programmu-podderzhki-elektromobiley-na-418-mlrd>
4. Порфирьев Б.Н. «Зеленый» фактор инновационной модернизации экономики: вызов для России // Вестник Московского университета. Серия 6: Экономика. – 2016. – № 3. – С. 3-14.
5. Порфирьев Б.Н., Терентьев Н.Е. Развитие «зеленой» экономики как фактор социально и экологически ориентированной трансформации мегаполисов // Научные труды: Институт народнохозяйственного прогнозирования РАН. – 2018. – Т. 16. – С. 7-31.
6. Ефимова О.В., Волков М.А., Королёва Д.А. Анализ влияния принципов ESG на доходность активов: эмпирическое исследование. // Финансы: теория и практика. – 2021. – Т. 25. – № 4. – С. 82-97.
7. Порфирьев Б.Н. Экономическое измерение климатического вызова устойчивому развитию России // Вестник Российской академии наук. – 2019. – Т. 89. – № 4. – С. 400-407
8. Соболева Г., Зуга Е. (2022). Вовлеченность российских компаний в реализацию ESG-повестки: социальный и корпоративный аспект в контексте нефинансовой отчетности // Вестник Санкт-Петербургского университета. – Серия : Экономика. – № 38(3). – С. 365–384. – URL: <https://doi.org/10.21638/spbu05.2022.302>
9. Львова Н.А. Ответственные инвестиции: теория, практика, перспективы для Российской Федерации // Научный журнал НИУ ИТМО. – Серия: Экономика и экологический менеджмент. – 2019. – № 3. – С. 56-67.
10. Пахомова Н., Рихтер, К.К., Ветрова М. (2022). Глобальные климатические вызовы, структурные сдвиги в экономике и

разработка бизнесом проактивных стратегий достижения углеродной нейтральности. Вестник Санкт-Петербургского университета. – Серия : Экономика. – № 38(3). – С. 331-364. – URL: <https://doi.org/10.21638/spbu05.2022.301>

11. California's Evolving Zero Emission Vehicle Program: Pulling New Technology into the Market. – URL: https://media.rff.org/documents/RFF_WP_Californias_Evolving_Zero_Emission_Vehicle_Program.pdf.

12. Tesla's ZEV Credit Lifeboat May Hit The Iceberg. – URL <https://seekingalpha.com/article/4174973-teslas-zev-credit-lifeboat-may-hit-iceberg>.

13. Ежеквартальный отчет Tesla за 4 квартал 2021 года. – URL: https://tesla-cdn.thron.com/static/WIIG2L_TSLA_Q4_2021_Update_O7MYNE.pdf?xseo=&response-content-disposition=inline%3Bfilename%3D%22tsla-q4-and-fy-2021-update.pdf%22.

14. Massachusetts Department of Environmental Protection: // Commonwealth of Massachusetts. – URL: <https://www.mass.gov/info-details/massachusetts-zero-emission-vehicle-zev-credits#contact>.

15. Чукурова С.С. Учетно-методическое обеспечение внутреннего аудита рисков оценочных резервов и обязательств // Аудит. – 2021. – № 11. – С. 11-20.

16. Концептуальные основы финансовой отчетности / Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/Kontseptualnye_osnovy_finansovoy_otchetnosti.pdf.

17. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» / Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. – URL: <https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2016/02/main/IAS37.pdf>.

18. Finalisation of agenda decision / Официальный сайт International Financial Reporting Standards (IFRS) – URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/july/iasb/ap12g-negative-low-emission-vehicle-credits-finalisation-of-agenda-decision.pdf>.

19. Negative Low Emission Vehicle Credits (IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets) / Официальный сайт International Financial Reporting Standards (IFRS). – URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/agenda-decisions/2022/negative-low-emission-vehicle-credits-jul-2022.pdf>.

20. Tentative Agenda Decision and comment letters: Negative Low Emission Vehicle Credits / Официальный сайт International Financial Reporting Standards (IFRS) – URL: <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2022/negative-low-emission-vehicle-credits-ias-37/tentative-agenda-decision-and-comment-letters/#view-the-comment-letters>.

References

1. Resources for the future, California's Evolving Zero Emission Vehicle Program: Pulling New

Technology into the Market. – URL: https://media.rff.org/documents/RFF_WP_Californias_Evolving_Zero_Emission_Vehicle_Program.pdf

2. Moskvich, Evolute and E-Neva. What you need to know about Russian electric cars / Autonews Official Website – URL: <https://www.autonews.ru/news/62d7b5829a79474c86807d64>.

3. The government will develop a program to support electric vehicles for 418 billion rubles.– URL: <https://www.forbes.ru/newsroom/biznes/429617-pravitelstvo-razrabotaet-programmu-podderzhki-elektromobilye-na-418-mlrd>

4. Porfiriev B.N. "Green" factor of innovative modernization of the economy: a challenge for Russia // Bulletin of the Moscow University. Series 6 : Economics. – 2016. – No. 3. – Pp. 3-14.

5. Porfiriev B.N., Terentyev N.E. Development of the "green" economy as a factor of socially and environmentally oriented transformation of megacities // Scientific works: Institute of National Economic Forecasting of the Russian Academy of Sciences. – 2018. – Vol. 16. – Pp. 7-31.

6. Efimova O.V., Volkov M.A., Koroleva D.A. Analysis of the influence of ESG principles on asset profitability: an empirical study. // Finance: Theory and practice. – 2021. – Vol. 25.– No. 4. – Pp. 82-97.

7. Porfiriev B.N. Economic dimension of the climate challenge to sustainable development of Russia // Bulletin of the Russian Academy of Sciences. – 2019. – Vol. 89. – No. 4. – Pp. 400-407

8. Soboleva G., Zuga E (2022). Involvement of Russian companies in the implementation of the ESG agenda: social and corporate aspects in the context of non-financial reporting //

Bulletin of St. Petersburg University. – Series : Economics. – No. 38(3). – Pp. 365-384. – URL :<https://doi.org/10.21638/spbu05.2022.302>

9. Lvova N.A. Responsible investments: theory, practice, prospects for the Russian Federation // Scientific Journal of NIU ITMO. – Series: Economics and Environmental Management. – 2019. – No. 3. – Pp. 56-67.

10. Pakhomova N., Richter, K.K., Vetrova M. (2022). Global climate challenges, structural shifts in the economy and business development of proactive strategies to achieve carbon neutrality. Bulletin of St. Petersburg University. – Series : Economics. – No. 38(3). – Pp. 331-364.– URL: <https://doi.org/10.21638/spbu05.2022.301>

11. California's Evolving Zero Emission Vehicle Program: Pulling New Technology into the Market. – URL: https://media.rff.org/documents/RFF_WP_Californias_Evolving_Zero_Emission_Vehicle_Program.pdf

12. Tesla's ZEV Credit Lifeboat May Hit The Iceberg. – URL <https://seekingalpha.com/article/4174973-teslas-zev-credit-lifeboat-may-hit-iceberg>

13. Tesla quarterly report for the 4th quarter of 2021. – URL: https://tesla-cdn.thron.com/static/WIIG2L_TSLA_Q4_2021_Update_O7MYNE.pdf?xseo=&response-content-disposition=inline%3Bfilename%3D%22tsla-q4-and-fy-2021-update.pdf%22.

14. Massachusetts Department of Environmental Protection: // Commonwealth of Massachusetts. – URL: <https://www.mass.gov/info-details/massachusetts-zero-emission-vehicle-zev-credits#contact>.

15. Chikurova S.S. Accounting and methodological support of internal audit of risks of esti-

mated reserves and liabilities // Audit. – 2021. – No. 11. – Pp. 11-20.

16. Conceptual foundations of financial reporting / Official website of the Ministry of Finance of the Russian Federation. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/Kontseptualnye_osnovy_finansovoy_otchetnosti.pdf.

17. International Financial Reporting Standard (IAS) 37 "Estimated Liabilities, Contingent Liabilities and Contingent Assets" / Official website of the Ministry of Finance of the Russian Federation. – URL: <https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2016/02/main/IAS37.pdf>.

18. Finalisation of agenda decision / Официальный сайт International Financial Reporting Standards (IFRS) – URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/july/iasb/ap12g-negative-low-emission-vehicle-credits-finalisation-of-agenda-decision.pdf>.

19. Negative Low Emission Vehicle Credits (IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets) / Официальный сайт International Financial Reporting Standards (IFRS). – URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/agenda-decisions/2022/negative-low-emission-vehicle-credits-jul-2022.pdf>.

20. Tentative Agenda Decision and comment letters: Negative Low Emission Vehicle Credits / Официальный сайт International Financial Reporting Standards (IFRS) – URL: <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2022/negative-low-emission-vehicle-credits-ias-37/tentative-agenda-decision-and-comment-letters/#view-the-comment-letters>.

Управленческий анализ 5.2.3 УДК 336.7

ФИЛИМОНОВА Надежда Николаевна,
к.э.н., доцент, доцент кафедры «Финансы и банковское дело»
АНО ВО Российский Новый Университет (РосНОУ),
filimonova-nadin@yandex.ru

СОЛОМАТИНА Тамара Борисовна,
к.э.н., доцент кафедры «Финансы и банковское дело»
АНО ВО Российский Новый Университет (РосНОУ),
Solomatina-Tamara@rambler.ru

ТАРНОПОЛЬСКИЙ Максим Валериевич,
обучающийся Российский новый университет (РосНОУ),
tarnopolskiymv@stud.rosnou.ru

Национальный ESG-рейтинг как потенциал устойчивого развития Российского финансового рынка

Аннотация. В статье раскрыты актуальные вопросы, связанные с ESG-трансформацией российского финансового рынка, проведено исследование возможности создания необходимых условий и стимулов со стороны государства, мотивации участников российского рынка по учету ESG-факторов в их деятельности, повышению их ответственности при ведении бизнеса. Предложена система учета ESG-факторов, учитывающая вовлеченность всего национального бизнеса, включая и малый и средний бизнес, мотивируя участие в ESG-повестке предпочтениями участия в государственных закупках.

Система ранжирования бизнеса по ESG-рейтингам даст новый виток развития российского бизнеса, в том числе финансового сектора, позволит прозрачно организовать доступ к инвестициям честным социально и экологически ориентированным представителям бизнеса, стимулируя производство экологически чистой продукции, вторичное и ограниченное использование ресурсов, решая проблемы социального неравенства и свободы экономических, социальных и культурных прав.

Ключевые слова: государственные закупки, принципы устойчивого развития, российская экономика, ESG-трансформация.

FILIMONOVA Nadezhda Nikolaevna,
Cand.Sci. (Econ.), Assoc. Prof.
of the Department «Finance and Banking»
«Russian New University (RosNOU)»,
filimonova-nadin@yandex.ru

SOLOMATINA Tamara Borisovna,
Cand.Sci. (Econ.), Assoc. Prof.
of the Department «Finance and Banking»
«Russian New University (RosNOU)»,
Solomatina-Tamara@rambler.ru

TARNOPOLSKY Maxim Valerievich,
Student «Russian New University (RosNOU)»,
tarnopolskiymv@stud.rosnou.ru

National ESG rating as a for sustainable development of the Russian financial market

Abstract. The article reveals topical issues related to the ESG-transformation of the Russian financial market, a study was made of the possibility of creating the necessary conditions and incentives from the state, motivating Russian market participants to take into account ESG-factors in their activities, and increase their responsibility when doing business. A system for accounting for ESG-factors is proposed that takes into account the involvement of all national businesses, including small and medium-sized businesses, motivating participation in the ESG-agenda with preferences for participation in public procurement. The ESG-rating business ranking system will give a new round of development of Russian business, including the financial sector, will allow transparent access to investments for honest socially and environmentally oriented business representatives, stimulating the production of environmentally friendly products, secondary and limited use of resources, solving problems of social inequality and freedom of economic, social and cultural rights.

Keywords: public procurement, sustainable development principles, Russian economy, ESG-transformation.

С 2014 года российский бизнес испытывает беспрецедентное санкционное давление, что привело к оттоку иностранных инвестиций и падению ВВП. Одним из решений создавшейся проблемы представляется ESG-трансформация российского финансового рынка. По существу, «современный российский финансовый рынок трудно представить без цифровых технологий, которые используются для предоставления всех видов финансовых услуг: страхования, кредитования, открытия депозитов, инвестирования, проведения расчетов» [5]. Определим роль ESG («Environment, Social, Governance» – «окружающая среда, общество, управление»).

История ESG началась еще в 1987 году, когда была сформулирована концепция «устойчивого развития» в докладе «Наше общее будущее», подготовленном Международной комиссией ООН [11]. Устойчивое развитие – это не только экология, а решение социальных проблем в балансе между экономическим развитием и ограниченной скоростью восстановления биосферы от вмешательства человека. В начале 2000-х годов на фоне международной борьбы с пар-

никовыми газами и глобальным потеплением баланс временно смещался в сторону E-Экологической повестки или сейчас многие называют это направление «зеленой» экономикой.

«Экология и „зеленая“ экономика тесно и неразрывно взаимосвязаны, поскольку «зеленая» экономика – один из путей экономического развития, позволяющий при сохранении природных ресурсов и „здоровой“ экологической обстановки в отдельных странах и в мире в целом, не только поддерживать существующие темпы развития экономик, но и увеличивать их. Как во многих западных странах, так и в Российской Федерации особое внимание уделяется проблемам экологии и „зеленой“ экономике. Так, начиная с 2018 года, в нашей стране реализуется крупномасштабный среднесрочный национальный проект „Экология“» [6]. В состав проекта входят следующие узкоспециализированные федеральные проекты, показанные на рис. 1.

В 2021 году на саммите G20 согласно «зеленой» повестке ESG рассматривался широкий ряд экономических S-Социально

ориентированных вопросов, а экологии в чистом виде было уделено мало внимания. На втором ежегодном конгрессе ответственного бизнеса ESG-(P) Эволюция, прошедшем в Москве в октябре 2022 года/, участники сошлись во мнении, что именно G-Корпоративное управление является основой устойчивого развития.

Несмотря на сменяющуюся моду на главенствующий фактор, нужно признать, что в мире осуществляется ускоренное внедрение ESG-регулирующих, переориентация глобальной экономической политики и финансовых рынков на факторы устойчивого развития. Вопросам ESG-трансформации отведена ключевая роль в основных направлениях развития финансового рынка Российской Федерации на 2022 год и период 2023-2024 годов, разработанных Банком России, включающие положение о расширении вклада финансового рынка в достижение целей устойчивого развития и ESG-трансформации российского бизнеса.

Рынок инструментов финансирования устойчивого развития требует как создания необходимых условий и стимулов со сто-

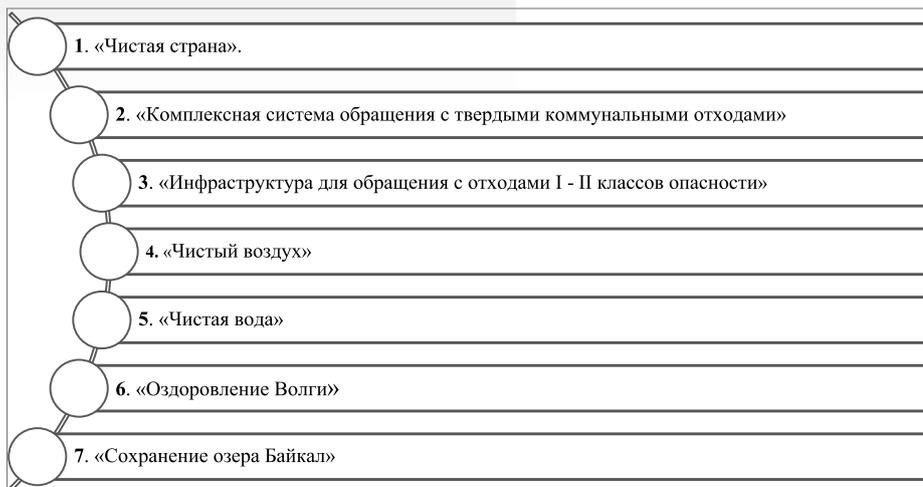


Рис. 1. Узкоспециализированные федеральные проекты, входящие в нацпроект «Экология».

роны государства, так и мотивации участников российского рынка по учету ESG-факторов в их деятельности, повышения их ответственности при ведении бизнеса, отвечающего запросам всех заинтересованных лиц [10]. В этой связи можно сказать, что «Цифровизация бизнеса стала в последние годы ключевым экономическим фактором, ускоряющим рост, и способствующим созданию рабочих мест» [7].

Тема учета ESG-факторов и стандартов отчетности была поднята на IV ежегодной конференции «Промышленная экология: новые реалии и стандарты будущего», проведенной газетой «Ведомости» 19 октября 2021 г. в Москве, но пока ни в Российской Федерации, ни в мире не пришли к единому стандарту раскрытия информации об учете ESG-факторов и устойчивом развитии, который бы позволил собирать ESG-факторы таким образом, чтобы они были сопостави-

мы между различными компаниями. Сейчас разрабатывается единый подход к раскрытию нефинансовой информации.

В мире существует более 150 ESG-агентств. Каждое из них применяет до 80 отраслевых методологий и имеет собственный фокус: кто-то опирается на корпоративное управление, а кто-то – на отраслевые особенности.

В настоящее время считаем целесообразным развивать российские ESG-рейтинги, поэтому на сегодняшний день необходимо выработать единый стандарт и методологию для оценки ESG-факторов российских компаний внутри страны [2].

«Когда говорят о „зеленых“ проектах, „зеленой“ экономике, энергопереходе, надо понимать, что это не только и не столько возобновляемые источники энергии (ВИЭ). Это, прежде всего, модернизация, замена старого оборудования на современное, по-

вышение энерго- и ресурсоэффективности, уменьшение количества отходов, вредных выбросов и сбросов и т.д. Это также внедрение принципов „чистого“ производства и циркулярной экономики» [8].

Из недавнего опыта законодательства по стандартизации следует выделить Постановление Правительства РФ от 21 сентября 2021 г. N 1587 «Об утверждении критериев проектов устойчивого (в том числе зеленого) развития в Российской Федерации и требований к системе верификации проектов устойчивого (в том числе зеленого) развития в Российской Федерации», так одним из ESG-факторов отечественной компании может быть или непосредственное участие в верифицированном проекте устойчивого развития, или использование продукции или услуг такого проекта. Кроме того, возможна адаптация ESG-факторов под условия существования малого и среднего бизнеса (МСБ), чтобы не ограничивать в ESG-вовлеченности только крупный бизнес. В таблице 1 представлены оценочные ESG-факторы с балльной оценкой.

Как следует из табл. 1, наибольшие показатели, а именно 10 баллов, имеют компании, принимающие прямое участие в проектах устойчивого развития, в том числе «зеленого», в социальных местных проектах, а также компании, которым присуща деловая честность и находящиеся более трех лет на рынке.

Соответствие факторам предлагается декларировать в верифицирующий центр с документальным подтверждением сертификатами, договорами, соглашениями, копиями декларируемых документов и т.п. После прохождения процедуры верификации и суммирования баллов ESG-вовлеченности компании присваивается соответствующий

Таблица 1.

Оценочные ESG-факторы.

№	Е – Экологические	Балл	S – Социальные	Балл	G – Управленческие	Балл
1	Прямое участие в проектах устойчивого, в том числе зеленого развития	10	Прямое участие в социальных местных проектах	10	Деловая честность, более трех лет на рынке	10
2	Связь с проектами устойчивого, в том числе зеленого развития, через продукцию или услуги	5	Реализация внутренних социальных проектов внутри компании (программа благополучия сотрудников)	5	Организационная структура управления, учитывающая аспекты ESG	5
3	Снижение загрязнений воздуха и воды	3	Сформулированная политика компании в области прав человека	3	Сформулированные антикоррупционные меры	3
4	Восстановление леса	3	Сертификация рабочих мест по охране труда	3	Учет роста компании в ESG-рейтинге в KPI топ-менеджмента	3
5	Восстановление биоресурсов	3	Сертификация безопасной продукции	3	Сформулированное положение об участии топ менеджмента в ESG-повестке	3
6	Экономия воды	3	Сертификация средств защиты персональных данных клиентов	3	Открытая публикация информации по вовлеченности в ESG	3
7	Переработка отходов	3	Сформулированный кодекс корпоративной этики	3	Доступная форма обратной связи о нарушениях – 3 балла	3
8	Использование энергосберегающих технологий	3	Соответствие поставщиков ESG-принципам, участие в рейтинге	3	Открытые данные о собственниках и дивидендах	3

ESG-ранг и предлагаются методологические указания по его повышению.

Также ESG-вовлеченность можно представить в виде диаграммы 1, что позволит визуально определить сильные и слабые стороны, наметить вектор развития компании по ESG-фактору.

Серьезным стимулирующим инструментом продвижения ESG-повестки в российский бизнес сможет стать институт государственных закупок, который является неотъемлемой частью государственно-частного партнерства (ГЧП) и инструментом государственной поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства (МСП) [3]. Именно преференции участникам государственных закупок могут стать необходимым стимулом для продвижения ESG-повестки в малый и средний бизнес и оздоровить экономику. Государственные закупки сами реализуют ключевые ESG-принципы и являются инструментом для формирования более инновационной, ресурсо- и энергоэффективной экономики, позволяющей снизить негативные эффекты на экологию, а также являются инструментом для стимулирования занятости, экономического роста и инвестиций, формирования социально инклюзивной экономики, что приводит к положительным и измеримым социальным эффектам [12].

На сегодняшний день важной поддержкой предприятий МСП можно считать запущенный в 2019 году Правительством РФ Нацпроект «Малое и среднее предпринимательство и поддержка индивидуальной предпринимательской инициативы» [9]. Реализация данного Национального проекта позволит более активно помогать предприятиям МСП развиваться в различных регионах страны. «Изменения структуры экономики регионов требуются уже не просто для сохранения конкурентоспособности, но иногда для выживаемости регионов в контексте административного деления страны» [4], что особенно актуально в условиях санкций и импортозамещения.

В соответствии Федеральным законом от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (в ред. от 05.12.2022 № 498-ФЗ) в планирование государственной закупки входит этап определения начальной (максимальной) цены контракта (НМЦК) приоритетным методом сопоставимых рыночных цен (анализом рынка). Определение начальной цены контракта имеет широкую методологию, включая привлечение агентств для изучения рынка, и может с высокой точностью определить рыночную цену, в связи с чем дальнейшая процедура ценовых торгов только смещает ценовое равновесие.

С одной стороны формулировка закона в части аукциона и запроса котировок часто приводят к демпингу – сильному занижению цены товара или услуги по сравнению с рыночной стоимостью, как правило, за

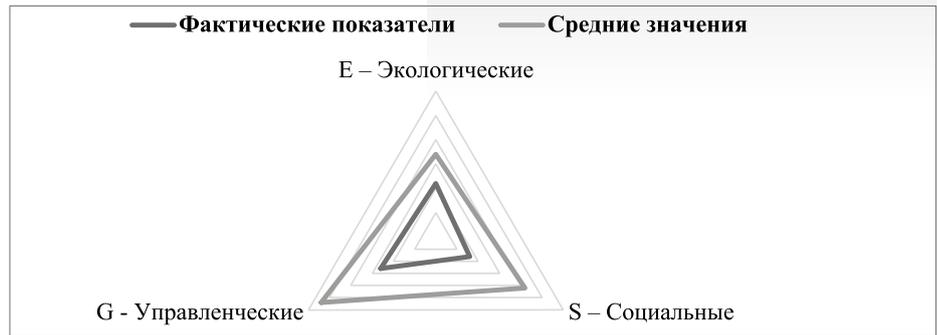


Диаграмма 1. Вовлеченность в ESG по факторам.

счет ухудшения качества продукта с другой стороны – при наличии жесткой конкуренции минимизируют прибыль победителю, а с учетом постоплаты, гарантийного обеспечения и обеспечения по исполнению контракта – такой контракт становится убыточным и невыгоден малому и среднему бизнесу.

В результате принцип обеспечения конкуренции в государственных закупках не позволяет конкурировать на равных, при этом, закупки остаются у единственного поставщика, что делает систему ценового образования контракта непрозрачной и приводит к коррупции. По результатам проведенного опроса ИАПР НИУ ВШЭ большинство респондентов считают действующую систему регулирования государственных закупок неэффективной [1]. Несмотря на то, что поставка качественного товара и исполнение контракта в срок воспринимаются респондентами как основные критерии эффективности закупки, наиболее часто возникающей проблемой для российской системы государственных закупок является поставка некачественных товаров, работ, услуг, в том числе из-за демпинга и недостаточности переговоров на этапе планирования закупки и формирования НМЦК.

Формулировка закона в части конкурса не привязана к ценовой характеристике, а требует лучших условий исполнения контракта, и критерии оценки заявок могут состоять из цены контракта, расходов на эксплуатацию, соответствия характеристик объекта закупки; квалификации участников закупки и деловой репутации, что раскрывает один из основных принципов государственных закупок – эффективности их осуществления. Заказчик должен не столько сэкономить любой ценой бюджетные средства, даже в ущерб качеству, но наиболее полно обеспечить свою потребность в товарах, работах или услугах. Такой подход открывает возможность использовать для оценки заявок иные не ценовые критерии. Проблема такого метода – в отсутствии единого подхода к оценке и ранжированию участников, однако в свете международных тенденций соответствие деловой репутации участника закупки возможно оценить по вышеописанному ранжированию ESG-факторов.

Ранжирование бизнесов по ESG-рейтингам даст новый виток развития рос-

сийского бизнеса, в том числе финансового сектора, позволит прозрачно организовать доступ к инвестициям честным социально и экологически ориентированным представителям бизнеса, которые уже прошли ESG-трансформацию, или мотивировать на ESG-трансформацию тех, кто этим критериям еще не соответствует, стимулируя производство экологически чистой продукции, вторичное и ограниченное использование ресурсов, ведение честного бизнеса, решая проблемы социального неравенства и свободы экономических, социальных и культурных прав. При этом малый и средний бизнес можно вовлечь в ESG-повестку с будущей перспективой привлечения инвестиций для развития с помощью преференций участия в государственных закупках, не ущемляя таких представителей бизнеса в получении желаемой прибыли, часть которой как раз и пойдет на их развитие и ESG-трансформацию.

Литература

1. Авдашева С.Б., Яковлев А.А., Головицкий К.И. [и др.]; отв. ред. Авдашева С.Б.; Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики». Регламентированные закупки в России: как повысить стимулирующую роль расходов бюджетов и регулируемых компаний // XXI Апрельская международная науч. конф. по проблемам развития экономики и общества, Москва, 2020 г. – М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2020. – URL: <https://conf.hse.ru/mirror/pubs/share/360915391.pdf>.
2. Иванова О. «Зеленая» экономика против быстрой моды // Эксперт. – 2022. № 26 (1258). – С. 42-47.
3. Коженко Я.В. Теоретико-концептуальный анализ дефиниций и соотношений государственно-частного партнерства и государственных закупок // Вестник Таганрогского института имени А.П. Чехова. – 2017. – № 2. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoretiko-kontseptualnyy-analiz-definitiy-i-sootnosheniy-gosudarstvenno-chastnogo-partnerstva-i-gosudarstvennyh-zakupok>.
4. Михалев О.В. Проблемы трансформации экономики региона (на примере Омской области) // Структурные преобразования экономики территорий: в поиске социального и экономического равновесия: Сборник научных статей Международной научно-практической конференции. / В 2-х томах, Курск, 18–19 апреля 2018 года.

Том 1. – Курск: Закрытое акционерное общество «Университетская книга», 2018. – С. 145-150.

5. Соломатина Т.Б. Влияние цифровых технологий на современный российский финансовый рынок // Вестник Российского нового университета. Серия: Человек и общество. – 2021. – № 4. – С. 33-36.

6. Фатуева Е.А., Шпилкина Т.А. Программа развития «зеленой экономики» в рамках реализации нацпроекта «Экология» в условиях санкций // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2022. – № 5-3(87). – С. 138-146.

7. Филимонова Н.Н., Ким М.Э. Значение трансформации рисков в условиях цифровой экономики // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2022. – № 1-2(83). – С. 102-106.

8. Шпилкина Т.А., Филимонова Н.Н., Артамонова Л.С., Шишова И.А. Тенденции развития отраслей и секторов экономики России в условиях санкций, импортозамещения и концепции устойчивого развития // Ученые записки Российской Академии предпринимательства. – 2022. – Т. 21. – № 3. – С.68-76.

9. Шпилкина Т.А., Ковалев А.И. Развитие регионов страны, как драйвер роста малого и среднего предпринимательства в РФ // Двадцать седьмые апрельские экономические чтения: Материалы всероссийской научно-практической конференции, Омск, 14 апреля 2021 года / Под ред.Т.В. Ивашкевич, А.И. Ковалева. – Омск: Омский филиал федерального государственного образовательного бюджетного учреждения высшего профессионального образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», 2021. – С. 127-131.

10. Официальный сайт ВЭБ.РФ. ESG стратегия ВЭБ.РФ на период до 2024 г. и на перспективу до 2030 г. – URL: <https://вэб.рф/files/?file=410d03ae2c7aee9e841cbe8c9ae64115.pdf>

11. Официальный сайт ООН. Доклад Всемирной комиссии по вопросам окружа-

ющей среды и развития «Наше общее будущее», 1987. – URL: <https://www.un.org/ru/ga/pdf/brundtland.pdf>

12. Официальный сайт Счетной палаты Российской Федерации. Государственные закупки в период пандемии COVID-19. – URL: <https://ach.gov.ru/upload/pdf/Covid-19-procurement.PDF>.

References

1. Avdasheva S.B., Yakovlev A.A., Golovshchinsky K.I. et al.; ed. Avdasheva S.B.; Nats. research. uni-t «Higher School of Economics». Regulated purchases in Russia: how to increase the stimulating role of budget expenditures and regulated companies // XXI April International Scientific Conference on problems of Economic and Social development, Moscow, 2020. – Moscow: Publishing House of the Higher School of Economics, 2020. – URL: <https://conf.hse.ru/mirror/pubs/share/360915391.pdf>

2. Ivanova O. «Green» economy versus fast fashion // Ekspert. – 2022. – No 26 (1258). – Pp. 42-47

3. Kozhenko Ya.V. Theoretical and conceptual analysis of definitions and relations of public-private partnership and public procurement // Bulletin of the Taganrog Institute named after A.P. Chekhov. – 2017. – No 2. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoretiko-kontseptualnyy-analiz-definitiy-i-sootnosheniy-gosudarstvenno-chastnogo-partnerstva-i-gosudarstvennyh-zakupok>.

4. Mikhalev O.V. Problems of transformation of the economy of the region (on the example of the Omsk region) // Structural transformations of the economy of territories: in search of social and economic equilibrium: Collection of scientific articles of the International Scientific and Practical Conference. In 2 volumes, Kursk, April 18-19, 2018. – Vol. 1. – Kursk: Closed Joint Stock Company «University Book», 2018. – Pp. 145-150

5. Solomatina T.B. The impact of digital technologies on the modern Russian financial market // Bulletin of the Russian New Univer-

sity. Series: Man and Society. – 2021. – No. 4. – Pp. 33-36.

6. Fatueva E.A., Shpilkina T.A. The program for the development of the «green economy» within the framework of the implementation of the national project «Ecology» under sanctions // Economics and Business: theory and practice. – 2022. – No 5-3(87). Pp. 138-146.

7. Filimonova N.N., Kim M.E. The significance of risk transformation in the digital economy // Economics and Business: theory and practice. – 2022. – No. 1-2(83). – Pp. 102-106.

8. Shpilkina T.A., Filimonova N.N., Artamonova L.S., Shishova I.A. Trends in the development of industries and sectors of the Russian economy under sanctions, import substitution and the concept of sustainable development // Scientific Notes of the Russian Federation Academy of Entrepreneurship. – 2022. – Vol. 21. – No. 3. – Pp.68-76.

9. Shpilkina T.A., Kovalev A.I. Development of the country's regions as a driver of growth of small and medium-sized entrepreneurship in the Russian Federation // Twenty-seventh April economic readings: Materials of the All-Russian Scientific and Practical Conference, Omsk, April 14, 2021 / Edited by T.V. Ivashkevich, A.I. Kovalev. – Omsk: Omsk branch of the Federal State Educational Budgetary Institution of Higher Professional Education «Financial University under the Government of the Russian Federation», 2021. – Pp. 127-131.

10. Official website of VEB.RF. ESG strategy of VEB.The Russian Federation for the period up to 2024 and for the future up to 2030. – URL: <https://veb.rf/files/?file=410d03ae2c7aee9e841cbe8c9ae64115.pdf>

11. Official UN website. Report of the World Commission on Environment and Development «Our Common Future», 1987. – URL: <https://www.un.org/ru/ga/pdf/brundtland.pdf>

12. The official website of the Accounting Chamber of the Russian Federation. Public procurement during the COVID-19 pandemic. – URL: <https://ach.gov.ru/upload/pdf/Covid-19-procurement.PDF>.

Управленческий анализ 5.2.3 УДК 657.6

ЛУ ЦЗЯИ,
аспирант, экономического факультета,
Московский Государственный университет
им. М.В. Ломоносова

Концепция текущей стоимости Ирвинга Фишера и ее влияние на правило бухгалтерского учета

Аннотация. Концепция текущей стоимости, основанная Ирвингом Фишером, часто используется в научной литературе в качестве теоретической основы для поддержки учета по справедливой стоимости. В бухгалтерском сообществе много писалось об идеях Фишера, но исследований,

основанных непосредственно на его оригинальных работах, было не так много. Таким образом, его концепция текущей стоимости вызывавшая жаркие споры как в кругах теоретиков, так и практиков, требует более подробного изучения. Новизна данной работы заключается в ретроспективном анализе концепции текущей стоимости Фишера и теории процентов, и обнаруживается, что он путает закрытый денежный поток с открытым денежным потоком и долг с собственным капиталом, что приводит к логическому парадоксу концепции «текущей стоимости» и нарушает основной принцип бухгалтерского учета, согласно которому «бухгалтерский учет должен быть подтвержден первичными документами». На практике доказано, что только при условии более тесного взаимодействия теоретического сообщества, практического сообщества и законодательной власти мы сможем эффективнее содействовать постоянному совершенствованию китайской системы регулирования бухгалтерского учета.

Ключевые слова: текущая стоимость, капитал, доход, концептуальное изучение, положения по бухгалтерскому учету, неопределенность измерения, осмотрительное применение.

LU JIAYI,

Postgraduate student, Faculty of Economics,
Lomonosov Moscow State University

The concept of the current cost of Irving Fisher and its influence on the rule of accounting

Abstract. The concept of present value, founded by Irving Fisher, is often used in the academic literature as a theoretical framework to support fair value accounting. Much has been written about Fisher's ideas in the accounting community, but there has not been much research based directly on his original work. Thus, his concept of present value, which has been hotly debated among theorists and practitioners alike, requires more detailed study. The novelty of this paper lies in the retrospective analysis of Fisher's concept of present value and the theory of interest, and it is found that he confuses closed cash flow with open cash flow and debt with equity, which leads to a logical paradox of the concept of «present value» and violates the basic principle of accounting, according to which «accounting should be confirmed by primary documents». In practice, it is proved that only with closer cooperation between the theoretical community, the practical community and the legislature can we more effectively promote the continuous improvement of China's accounting regulatory system.

Keywords: present value, equity, income, conceptual study, accounting regulations, measurement uncertainty, prudent application.

Представление проблемы. Хотя американский математик и экономист Ирвинг Фишер (Irving Fisher) не был преподавателем бухгалтерского учета, некоторые из его идей оказали большое влияние на развитие теоретических основ и правил ведения бухгалтерского учета. Основной причиной этого стало то, что большинство профессоров среди штатных преподавателей бухгалтерского учета в американских колледжах и университетах в начале XX века имели ученую степень по экономике, а Фишер в то время считался величайшим экономистом в мире.

Научные труды Фишера оказали большое влияние на изучение экономики, финансов и бухгалтерского учета. Работы Фишера считались весьма авторитетными и широко цитировались до 1929 года, в последующие же десятилетия XX века в целом игнорировались коллегами (за исключением нескольких выдающихся теоретиков)

и высмеивались общественностью, однако в XXI веке вновь привлекли внимание отдельных экономистов.

С 1906 года, когда Ирвинг Фишер попытался преобразовать бухгалтерский учет в экономику, исследователи широко обсуждали принципиальные различия между бухгалтерским учетом и экономикой. Концепция текущей стоимости Фишера получила широкое распространение в бухгалтерской науке. В бухгалтерском сообществе много писалось об идеях Фишера, но исследование основанных непосредственно на его оригинальных работах, было не так много. Его концепция текущей стоимости вызвала жаркие споры как в кругах теоретиков, так и практиков. Цель данной статьи – проследить процесс формирования концепции текущей стоимости Фишера, ее основные взгляды и связанные с ней противоречия, а также надеяться дать представление о совершенствовании систе-

мы теории права и бухгалтерского учета в Китае.

Теоретический взгляд Фишера на процент, капитал и доход. Фишер получил докторскую степень по экономике в Йельском университете в 1891 году. Он любил и математику, и экономику, а особенно их сочетание – математическую экономику. Отправной точкой в становлении его как первого американского математического экономиста стала его докторская диссертация «Математические исследования в теории стоимости и цен» (Mathematical Investigations in the Theory of Value and Prices), где он применил количественный анализ для изучения теории полезности. Эта диссертация была впервые опубликована в журнале «Коннектикутской академии искусств и наук» в 1892 году, а позже была издана в виде отдельного труда. Фишер утверждал, что во время написания докторской диссертации он больше интересовался математикой, чем

экономикой. Он утверждал, что в экономике неправомерно определять понятие полезности в терминах увеличения удовольствия. Чтобы обосновать свои идеи о предельной полезности, цене и ценности он в диссертации описывает модель, представляющую собой ряд резервуаров для воды, соединительных элементов и рычагов, причем заполнение резервуаров для воды указывает на увеличение предельной полезности, и наоборот. Многие диаграммы, которые он приводит в книге, создают впечатление, что вы читаете работу по гидротехнике или гидравлическим прессам.

Определение текущей стоимости и дохода. В 1896 году Фишер дал определение текущей стоимости (present value) в книге «Амортизация и проценты» – «Текущая стоимость» – это сумма в настоящем, которая при заданной ставке процента сделает сумму основного долга и процентов равной заданной сумме на какую-либо дату в будущем. Другими словами, текущая стоимость – это сумма денег, которая будет выплачена в будущем, т.е. текущая стоимость – это фактическая рыночная цена (actual market price) данной суммы в будущем, приведенная к настоящему моменту. Название четвертой главы книги – «Текущая стоимость». В книге приводятся формулы для текущей стоимости, конечной стоимости, текущей стоимости аннуитетов и конечной стоимости аннуитетов. В главе 12 книги «Теория процента» (The Theory of Interest) Фишер вводит понятие номинального процента (nominal interest) и реальной процентной ставки (real interest), которые соответствуют номинальной и реальной заработной плате.

В 1906 году Фишер в книге «Природа капитала и дохода» (The Nature of Capital and Income) предложил формулировку: «капитал – это запас богатства, а поток услуг (stream of services), оказываемых этим запасом богатства, – это доход». Например, коммерческая недвижимость является капиталом, а рента (т.е. услуги, оказываемые коммерческой недвижимостью) – это доход. Причинно-следственная связь существует от дохода к капиталу и от будущего к настоящему. Другими словами, стоимость капитала – это дисконтированная стоимость ожидаемого дохода. («the value of capital is the discounted value of the expected income») Капитал можно определить как любой актив, который генерирует поток дохода с течением времени, а его стоимость можно измерить как текущую стоимость чистого дохода, генерируемого активом в будущем. Фишер предполагает, что доход – это чисто субъективное психологическое удовлетворение людей, это «поток средств во времени» (flow of funds over time). Для того чтобы получить это субъективное удовлетворение, людям необходимо приложить соответствующие усилия (effort). Поток услуг предопределяется потоком усилий (stream of efforts). Фишер предполагает, что каждая сделка, которую предприниматель регистрирует

в своих книгах, включает обе стороны сделки, в чем и заключается научная сущность бухгалтерского учета с двойной записью. По мнению Фишера, эта философия представляет собой «философию экономического учета».

Идея использования дисконтированной стоимости ожидаемого дохода для расчета стоимости капитала, предложенная Фишером, стала впоследствии основной идеей литературы по методике расчета текущей стоимости. Основываясь на этой идее, Джон Б. Уильямс в 1938 году предложил «модель дисконтированных дивидендов», которая предполагала оценку акций по текущей стоимости денежных потоков от ожидаемых дивидендов. Сегодня «модель дисконтирования дивидендов» является одним из основных инструментов в области финансов, корпоративных финансов, оценки активов и других дисциплин.

В 1907 году Фишер опубликовал труд «Процентные ставки». Он стал первым, кто подробно рассмотрел такие понятия, как временная стоимость денег, чистая текущая стоимость и максимизация текущей стоимости, а также сформулировал методику их определения. Теперь эти понятия часто встречаются в учебниках по корпоративным финансам. В книге также была представлена теория перспективного обеспечения доходов, согласно которой процентная ставка зависит от характеристик дохода-потока, т.е. его размера, состава, вероятности и особенно его распределения во времени. Фишер предполагает, что любой фактор, который может повлиять на интеллект, воззрения, самоконтроль, привычки, продолжительность жизни и привязанность к семье, может оказать влияние на процентные ставки. Кроме того, мода также играет эпизодическую роль. Очевидно, что взгляд Фишера существенно отличается от марксистской трудовой теории стоимости, и это необходимо отметить.

В 1911 году была опубликована книга Фишера «Покупательная сила денег», в которой он анализировал влияние изменения структуры платежей в хозяйстве на скорость обращения денег, выводя знаменитое уравнение Фишера $MV = PT$. В том же году в первом издании своего учебника «Элементарные принципы экономической науки» Фишер объяснил, что текущая стоимость – это текущая стоимость суммы в будущем, рассчитанная по определенной процентной ставке. Процесс решения задачи определения текущей стоимости будущей суммы известен как дисконтирование.

Практика инвестирования на фондовом рынке Фишера и его «Теория процента» утверждают, что «капитал – это дисконт будущих доходов». В 1929 году Фишер, считавшийся в то время величайшим экономистом мира, встретил свое Ватерлоо. Первоначально Фишер заработал 10 миллионов долларов на бычьем рынке 1920-х годов, но впоследствии потерял все. В Соединенных Штатах «великий экономист» Фишер стал

часто упоминаться популистами для подтверждения мнения, что «так называемые эксперты ничего не знают». Таким образом, американские СМИ распространили совет: «Не слушайте экономистов и особенно великих экономистов». После «Великой депрессии» академическая философия Фишера, что неудивительно, была встречена холодно. Цитирование работ Фишера в журналах по монетарной и макроэкономике сократилось в 1930-х годах и исчезло в 1940-х годах.

Крах фондового рынка и провал инвестиций нанесли двойной удар по репутации и состоянию Фишера. Но, потеряв в одном, он выиграл в другом. В начале 1930-х годов склонный к противоречиям Фишер выпустил «Теорию процента» – главную книгу всей своей жизни. Эта книга стала полным пересмотром «Процентной ставки» и вобрала в себя идеи и содержание нескольких других книг. Но Фишер также отмечает, что по сути его теория процента почти совсем не изменилась, и это скорее лингвистическое изменение. Автор выступает за то, чтобы заменить «agio», или «предпочтение времени», на «нетерпение», а «производительность» на «инвестиционную возможность», чтобы объяснить понятие «процента». Он предполагает, что процент не определяется спросом и предложением, а определяется сочетанием двух факторов: временными предпочтениями людей в отношении текущего или будущего потребления и инвестиционных возможностей. Проблема процентной ставки – это полностью вопрос потребления против инвестиций, и существует вечный конфликт между импульсом к потреблению и импульсом к инвестированию. Отсутствие терпения и возможность инвестировать – вот два фактора, которые вместе определяют процентные ставки. В теории процента концепция дохода играет фундаментальную роль. Доход – это серия событий. Психологический опыт индивидуального сознания, как серия событий, составляет его конечный доход. Капитал – это дисконтированный (капитализированный) будущий доход, и его стоимость должна рассчитываться на основе предполагаемого будущего дохода, а не наоборот. На первый взгляд, это утверждение может показаться непонятным, поскольку зачастую предполагается, что на первом месте должен стоять капитал, а на втором – доход. Доход является производным от капитальных благ, но стоимость дохода не является производной от стоимости капитальных благ. Напротив, стоимость капитала вытекает из стоимости дохода. Оценка стоимости является продуктом человеческого предвидения и в конечном итоге от него и зависит. Логика вышеприведенного такова: капитальные блага генерируют доход (т.е. потоки услуг) – потоки услуг генерируют стоимость дохода – стоимость дохода генерирует стоимость капитала. Невозможно придать какую-либо ценность капиталу, если не знать, сколько доходов он принесет.

Диалектический анализ концепции текущей стоимости. Концепция текущей стоимости Фишера является источником таких популярных понятий в бухгалтерском учете, как текущая стоимость, дисконтированная стоимость и чистая текущая стоимость. Следует сказать, что эта концепция имеет положительное значение для развития идей в области финансового анализа, экономического анализа и оценки активов. Однако следует отметить, что идея текущей стоимости Фишера противоречит основным принципам бухгалтерского учета, таким как «ведение бухгалтерского учета на основе юридических фактов» и «акт ведения бухгалтерского учета должен быть подтвержден оригинальными документами». Закон о бухгалтерском учете Китайской Народной Республики, ст. 9, предусматривает, что все компании должны основываться на реальных экономических операциях, исходящих при ведении бухгалтерского учета, заполнении бухгалтерских регистров, регистрации бухгалтерских книг и подготовке финансовых бухгалтерских отчетов. Ни одна компания не должна использовать для учета ложные экономические операции или информацию. Соответственно, бухгалтерский учет должен быть проверяемым, т.е. бухгалтерская информация должна быть получена как информация о хозяйственной деятельности, подтвержденная объективными доказательствами, и не должна быть основана на субъективных предположениях и личных мнениях. Оригиналы первичных документов – это письменные доказательства, которые свидетельствуют о возникновении или завершении хозяйственных операций, уточняют финансовую ответственность и служат исходной базой для бухгалтерского учета. Поэтому для ведения бухгалтерского учета необходимы оригиналы документов. Таким образом, алгоритм расчета текущей стоимости подходит только для ситуаций, когда денежный поток является замкнутым (т.е. когда существуют юридические доказательства).

Ввиду отсутствия дискуссии о концепции текущей стоимости в нашей школе бухгалтерского учета, необходимо провести диалектический анализ концепции текущей стоимости.

Во-первых, концепция текущей стоимости Фишера путает закрытые денежные потоки с открытыми денежными потоками. Алгоритмы сложных процентов, такие как конечная стоимость и текущая стоимость, могут быть рассчитаны только для замкнутых денежных потоков. Например, для замкнутых денежных потоков, таких как инвестиции в облигации и кредиты, амортизированная стоимость, рассчитанная с использованием алгоритма сложных процентов, по сути, является дисконтированной стоимостью замкнутых денежных потоков. В течение срока действия облигации или займа общий денежный поток (т.е. стоимость) долговых отношений остается одинаковым независимо от расчета, по-

этому алгоритм амортизированной стоимости все еще является по сути учетом на основе затрат. Если правило расчета текущей стоимости распространяется на случаи земли и акций, то это уже случаи не закрытых, а открытых денежных потоков. Три набора параметров – процентная ставка, структура денежного потока и срок погашения открытого денежного потока – часто отсутствуют, что затрудняет проведение таких расчетов в реальности. Фактически, сам Фишер признает, что для вышеупомянутого сценария бессрочного денежного потока можно только угадать текущую стоимость путем предвидения и оценки. Это означает, что расчет текущей стоимости в конечном итоге будет зависеть от ожиданий руководства.

Во-вторых, Фишер путает природу долга и капитала. Фишер утверждает, что процентная ставка по обыкновенным акциям является неявной. Эта точка зрения отражает пренебрежение Фишера юридическими понятиями. Проценты и процентные ставки – это понятия, применимые к займам в гражданском праве, а не к акционерному капиталу. Долг – это отношения прав и обязанностей между конкретными сторонами, установленные либо законом, либо договором. В долговых отношениях процентная ставка, движение денежных средств и статус кредитора и должника оговариваются заранее. Для инвестиций в акционерный капитал такого соглашения обычно не существует.

В-третьих, концепция текущей стоимости, продвигаемая Фишером, логически парадоксальна. Фишер утверждает, что «невозможно придать какую-либо ценность капиталу, если не знать, сколько дохода он принесет». Это утверждение может показаться научным, но это не так. Как считает Фишер, люди хотят оценить капитал, потому что они не знают, сколько стоит капитал (например, собственный капитал) сейчас. Если человек не знает, сколько стоит капитал сейчас, как он может знать, сколько будут стоить будущие доходы (или потоки услуг, как их называет Фишер)? Очевидно, что концепция текущей стоимости – это игра в змею, которая проглатывает себя за свой собственный хвост.

В-четвертых, теория процента Фишера имеет больше формы чем содержания и представляет собой относительно ограниченную справочную ценность. Как видно, работа Фишера фактически является математическим инструментом для продвижения идеалистической экономической теории, и почти половина книги посвящена торжественной демонстрации здравого смысла с помощью математических выкладок и графиков. Как сказал г-н Чэнь Бяо Ру, переводчик «Теории процента»: «В разработке самой эфирной теории материализма, чтобы сделать ее конкретной и ясной, чтобы она была более обманчивой, он также применил математический анализ, так что его сфабрикованные «инвестици-

онные возможности» превратились в «кривые возможности», поскольку так называемое «предельное производство» и «закон убывающей отдачи» являются чисто фиктивными. Полученная «кривая инвестиционных возможностей», конечно, не действительна. Такая концептуализация – это не только изменение метода изложения, но и кризис буржуазной экономики, которая все больше превращается в математическую игру без содержания, и которая, помимо углубления разрыва между теорией и практикой, служит лишь своего рода идеологической магией. От «Процентной ставки» 1907 года до «Теории процента» 1930 года – две книги объемом более 900 страниц, бесчисленные математические формулы и груды геометрических фигур. В итоге Фишер не добился реального прогресса в изучении механизма формирования процентной ставки, но по-прежнему полагался на ожидания и догадки для его объяснения. Вряд ли это достойное лицо количественной экономики».

В-пятых, теория процента Фишера – это не научный закон, а психологическая загадка, и идея текущей стоимости служит для мистификации его теоретических взглядов. Теория ожидаемого дохода Фишера и теория изменяющегося во времени процента Пемброка утверждают, что процент – это справедливая плата капиталисту за ожидание. Правильно принятые решения, предлагаемые теорией процента Фишера, – это принцип максимального желания, т.е. максимальная ценность получается при подсчете горечи и счастья и измеряется максимизацией текущей стоимости. Это общеклассовый психологический анализ потребления, который выходит за рамки материальных условий социальных классов. Объяснение его теории интересов с помощью концепции текущей стоимости, которую трудно применить на практике, приводит лишь к дальнейшей мистификации.

Алгоритм текущей стоимости не должен распространяться на учет открытых денежных потоков. Как признал FASB при выпуске Концептуального заявления № 7, единственной целью использования дисконтированных значений для бухгалтерских оценок является оценка справедливой стоимости. Текущая стоимость – это метод оценки, используемый для расчета справедливой стоимости. Действующие МСФО распространяют применение алгоритма текущей стоимости на «открытые денежные потоки» с основной целью повышения «текущей стоимости» активов и обязательств.

1. МСФО (IFRS) 13 устанавливает подход к оценке, ссылающийся на широкий спектр методов, которые могут быть использованы. Есть три подхода, основанные на рынке, доходе и стоимости. При оценке справедливой стоимости предприятие должно максимально использовать наблюдаемые исходные данные (исходные данные, полученные с использованием

рыночной информации) и минимизировать использование ненаблюдаемых исходных данных (исходных данных, по которым рыночные данные недоступны). С этой целью стандарт вводит иерархию справедливой стоимости, которая определяет приоритетность исходных данных в процессе оценки справедливой стоимости.

Оценка справедливой стоимости разделена на категории в пределах трех уровней иерархии в зависимости от типа исходных данных для используемых методов оценки, а именно:

Исходные данные 1 Уровня – это котироваемые цены (некорректируемые) на активных рынках для активов или обязательств, идентичных оцениваемым. Как и в случае с действующими стандартами МСФО, при наличии котировок на активном рынке предприятие использует эту цену без корректировки при оценке справедливой стоимости. Стандарт устанавливает определенные критерии, в каких случаях это может быть применимо. Если исходные данные 1 Уровня недоступны, определение того, на каких исходных данных основана оценка справедливой стоимости: 2 Уровня или 3 Уровня – зависит от того, (1) являются ли исходные данные наблюдаемыми или ненаблюдаемыми, и (2) их значимостью.

Исходные данные 2 Уровня – это исходные данные, которые не являются котироваемыми ценами, включенными в 1 Уровень, и которые прямо или косвенно являются наблюдаемыми для актива или обязательства. Скорее всего, это будут цены, котироваемые по аналогичным активам или обязательствам на активных рынках или подтвержденные рыночными данными. Для исходных данных 2 Уровня могут оказаться необходимыми корректировки, и, если эта корректировка значительна, может потребоваться, чтобы справедливая стоимость была отнесена к 3 Уровню.

Наконец, **исходные данные 3 Уровня** являются ненаблюдаемыми исходными данными. Эти исходные данные следует использовать только в том случае, когда невозможно использовать исходные данные 1 или 2 Уровня. Предприятие должно максимально использовать соответствующие наблюдаемые исходные данные и минимизировать использование ненаблюдаемых исходных данных.

2. Диалектический анализ основ бухгалтерского измерения. Историческая стоимость оценивается как цена («цена покупки» в западной бухгалтерской науке), уплаченная за актив (или полученное возмещение за обязательство) на дату сделки, основанная на юридических фактах. Для сравнения, справедливая стоимость рассчитывается на дату оценки (дату закрытия бухгалтерских книг, обычно в конце квартала или года в Китае) на основе цены сделки с другими лицами или на основе оценочной стоимости, которая в британской и американской бухгалтерской академии называется «цена продажи», то есть, сколько стоит бизнес, если

предположить, что он продает свои активы и погашает свои обязательства на открытом и активном рынке.

Известно, что многие долгосрочные активы предназначены не для продажи, а для использования самой компанией. Итак, какова стоимость долгосрочного актива, который компания использует сама? Это определяется понятием «ценности в использовании». При использовании этой концепции компании смогут оценить стоимость своей собственной компании. Если компания сможет оценить свою полную стоимость, зачем ей вычислять стоимость использования каждого актива поштучно, а затем суммировать их? Поэтому использовать концепцию «ценности использования» при оценке стоимости компании нелогично.

Концептуальные основы финансовой отчетности (2018) выделяют три базы оценки, отличные от исторической стоимости, а именно: справедливая стоимость, текущая стоимость, ценность использования (для активов) и стоимость исполнения (для обязательств), которые вместе называются текущей стоимостью. Другими словами, текущая стоимость – это собирательный термин для баз оценки, отличных от исторической стоимости, которые не являются юридическими фактами и не должны входить в процесс бухгалтерского учета.

Текущая стоимость долгое время была включена в качестве атрибута измерения в бухгалтерском учете, но в версии Концептуальных основ финансовой отчетности Совета по МСФО 2018 года она больше не включена в качестве атрибута измерения, а вместо этого упоминается как конкретная техника оценки, которая может быть применена к нескольким атрибутам измерения (например, уровень 3 справедливой стоимости, стоимость от использования активов и т.д.). Таким образом, алгоритм текущей стоимости, предложенный Фишером в начале 20 века, был включен в свод теории и правил бухгалтерского учета в качестве техники оценки для поддержки текущей концепции учета стоимости.

Выводы. В целом, текущая стоимость не является подходящей основой для бухгалтерской оценки, и законодательство о бухгалтерском учете должно строго ограничивать текущую стоимость закрытыми денежными потоками и расчетом амортизированной стоимости, и не должно распространяться на открытые денежные потоки. Многие хорошие законодательные идеи, выдвинутые авторами законодательства по бухгалтерскому учету (такие как диалектический анализ текущей стоимости и справедливой стоимости, а также основной принцип, установленный в статье 9 Закона о бухгалтерском учете, согласно которому отчетность должна быть подтверждена первичными документами), заслуживают широкого распространения. Правильные концепции, предложенные законодателем, необходимо чаще продвигать

в учебниках и диссертациях по бухгалтерскому учету. Только при условии более тесной интеграции теоретического сообщества, практического сообщества и законодательной власти мы сможем лучше содействовать постоянному совершенствованию китайской системы регулирования бухгалтерского учета.

Литература/ References

1. American Accounting Association. Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements: 1957 Revision // The Accounting Review, – 1957. – Vol. 32. – No 4. – Pp. 536–546.
2. Canning J.B. The Economics of Accountancy: A Critical Analysis of Accounting Theory // New York: The Ronald Press Company, – 1929. – Pp.143–178.
3. Chambers R.J. Income and Capital: Fisher's Legacy // Journal of Accounting Research, – 1971. – Vol. 9. – No 1, – Pp.137– 149.
4. Dimand R. W. Irving Fisher, Cham: Springer International Publishing. – М.: 2019
5. Fisher I. The Nature of Capital and Income // New York: The Macmillan Company, – 1906, – Pp.323– 328.
6. Fisher I. The Rate of Interest: Its Nature, Determination and Relation to Economic Phenomena // New York: Macmillan Co. – М.: 1907.
7. Fisher I. Are Savings Income? // American Economic Association Quarterly, – 1908. – Series 3. – Vol.9. – No 1, – Pp. 21–47.
8. Fisher I. The Theory of Interest: as Determined by Impatience to Spend Income and Opportunity to Invest It. // New York: Macmillan. – М.: 1930
9. Fisher I. Income in Theory and Income Taxation in Practice. // Econometrica, – 1937. – Vol.5, – No. 1. – Pp. 1–55.
10. Бянь Яову. Толкование Закона о бухгалтерском учете Китайской Народной Республики. // Пекин: Юридическая пресса. – 2000. – С. 56–57.
11. Bian Yaowu. Interpretation of the Accounting Law of the People's Republic of China. // Beijing: Legal Press, – 2000, – Pp. 56– 57.
12. Чжоу Хуа. Правовая система и правила бухгалтерского учета – Размышления о теории бухгалтерского учета. // Пекин: Издательство Народного университета Китая, – 2016. – С. 1-17.
13. Zhou Hua. The legal system and accounting rules – Reflections on the theory of accounting. // Beijing: People's University of China Press, – 2016. – Pp. 1-17.
14. Чжоу Хуа, Дай Дэмин, Лю Цзюньхай, Е Цзяньмин. Дилемма международных стандартов бухгалтерского учета и совершенствование финансовой отчетности – взгляд на теорию виртуального капитала Маркса. // Китай Социальные науки, – 2017. – № 3. – С. 4-25.
15. Zhou Hua, Dai Deming, Liu Junhai, Ye Jianming. The dilemma of international accounting standards and the improvement of financial reporting – a look at Marx's theory of virtual capital. // China Social Sciences, – 2017. – No. 3. – Pp. 4-25.

Бухгалтерский учет 5.2.3 УДК 657.6

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич,
д.э.н., профессор Новосибирского государственного университета
экономики и управления,
shaposhnikov.alexandr@mail.ru

КОВАЛЕВ Алексей Евгеньевич,
к.э.н., доцент Новосибирского государственного университета
экономики и управления,
a.e.kovalev@edu.nsuem.ru

Применение предметных онтологий для развития бухгалтерского учета

Аннотация. В статье рассматривается возможность развития теории и методологии бухгалтерского учета на основе исследования онтологий предметной области экономических отношений. Цель работы состоит в раскрытии особенностей онтологий в информационных технологиях, которые могли бы поспособствовать развитию теории и методологии бухгалтерского учета. Рассмотрены две модели способные претендовать на роль онтологий учетной информации: REA и МБУ. Кратко приведены характеристики указанных моделей.

Ключевые слова: онтологии, графы, бухгалтерский учет, онтологии представления, высшие онтологии (онтологии верхнего уровня), онтологии предметных областей (онтологии домена), прикладные онтологии, REA, МБУ.

SHAPOSHNIKOV Alexander Arsenievich,
Dr. economy Sciences, Professor, Novosibirsk State University
of Economics and Management,
shaposhnikov.alexandr@mail.ru

KOVALEV Alexey Evgenievich,
economy Sciences, Associate Professor, Novosibirsk State University
of Economics and Management,
a.e.kovalev@edu.nsuem.ru

Application of domain ontologies for the development of accounting

Abstract. The article considers the possibility of developing the theory and methodology of accounting based on the study of ontologies of the subject area of economic relations. The purpose of the work is to reveal the features of ontologies in information technologies that could contribute to the development of the theory and methodology of accounting. Two models capable of claiming the role of accounting information ontologies are considered: REA and multidimensional accounting (MDA). The characteristics of these models are briefly given.

Keywords: ontologies, graphs, accounting, representation ontologies, higher ontologies (top-level ontologies), domain ontologies (domain ontologies), domain ontologies, REA, multidimensional accounting (MDA).

Бухгалтерский учет был развитой информационной системой задолго до появления вычислительной техники. ГОСТ 7.0-99 так определяет информационную систему: «... это система, предназначенная для хранения, обработки, поиска, распространения, передачи и предоставления информации». Бухгалтерские записи, журналы и отчетность использовались для хранения, обработки, поиска, распространения, передачи и предоставления информации с древнейших времен. И в наши дни бухгалтерский учет является самой массовой информационной системой, если мы будем рассматривать всех пользователей (потребителей) бухгалтерской информации в качестве участников его как системы. При этом считается, что цифровизация, перенеся метод и инструментарий бухгалтерского учета в цифровую среду, не изменила его сущно-

сти. Цифровизация бухгалтерского учета происходит так же, как если бы он не был сам по себе информационной системой, так же, как это происходит, например, в химии, биологии, геологии.

Через призму информационных технологий не было раскрыто внутреннее содержание бухгалтерского учета, теоретические исследования бухгалтерского учета не получили ожидаемого скачка в развитии на фоне цифровизации. Между тем существование бухгалтерского учета на протяжении тысяч лет позволяет предполагать, что в нем скрыто содержание, которое способно оказать существенное влияние на развитие цифровых технологий. В качестве примера проникновения элементов методологии учета в ИТ можно рассматривать блок-чейн, в котором цепочки транзакций записываются по методу двойной записи.

Современное развитие системы бухгалтерского учета демонстрирует тенденции даже обратные тем, что отчетливо проявились в современных цифровых технологиях. В частности, в бухгалтерском учете происходит формирование и относительное обособление видов учета: финансового, налогового, управленческого, интегрированного и т.д., хотя в последние десятилетия сформировался мейнстрим интеграции информационных систем и формирования единого информационного пространства.

Перспективным направлением развития цифровых технологий является формирование единого информационного пространства, основанного на моделях высокой степени обобщения, в частности, инфологических моделях баз данных и онтологиях.

Передовые тенденции ИТ: онтологии

Онтология выделена из учений о бытии природы как учение о самом бытии еще в раннегреческой философии (500 г. д.н.э), хотя специального терминологического обозначения у него не было. Сам термин «онтология» в 1613 г. предложен Р. Гоклениусом и затем использован в философской системе немецкого философа и ученого Х. Вольфа. Онтология (греч. ontos – сущее, logos – учение) – философское учение о бытии, направленное на исследование бытия, основных видов и свойств бытия [1].

Онтологии были перенесены из философии в область цифровых технологий в процессе решения задач семантического распознавания текстов в 80-е годы XX века.

В 1984 году в статье «Natural Language the Natural Way» Пауэрс (D.M.W. Powers) [2] осветил вопросы формализации и перевода естественных языков. Он исследовал использование онтологий как средство отражения содержания текстов в том числе для целей машинного перевода с одного языка на другой с передачей точного смысла. В 1993 году вышла статья Томаса Грубера (Thomas R. Gruber), в которой он рассматривал онтологии как средство для создания знаний в информационных технологиях в целом. В этой же статье дано первое определение онтологий в ИТ, часто цитируемое и до текущего времени. «...Онтология – это явная спецификация концептуализации...» [3].

С учетом опыта исследований и практики использования онтологий с 1993 года можно

сказать, что в наши дни под онтологией понимается система представлений (знаний) о ключевых объектах или фундаментальных характеристиках (свойствах, структурах, механизмах и т.п.) фрагмента реальности, изучаемого данной наукой; онтологию как способ порождения (конструирования) тех или иных репрезентаций объекта в какой-либо системе знания [4].

Создание онтологии предполагает системную формализацию имеющихся знаний, что полезно для самих знаний, так как в процессе формализации выясняются и устраняются содержащиеся в них недостатки, снижается семантическая неопределенность. С учетом распространения и значимости цифровых технологий сформировался цикл: создаем онтологию – улучшаем знания; углубляем знания – развиваем онтологию. На базе онтологий основаны системы управления знаниями, что важно для повышения качества управления.

Онтологии эффективно используются для:

- совместного использования людьми или программными агентами общего понимания структуры информации;
- возможности повторного использования знаний в предметной области;
- того, чтобы сделать допущения в предметной области явными;
- анализа знаний в предметной области;
- интеллектуальной обработки данных – выявление новых знаний; некоторых паттернов, неявных связей, недостающих данных;

- формирования Умных данных «Smart-data»;
- создания Цифровых двойников «Digital-twins».
- построения семантической паутины WEB 3.0.

Онтологии находят применение в решении широкого круга задач:

- на основе онтологий обеспечивается обмен знаниями между информационными системами;
- онтологии применяются в системах управления знаниями, в том числе медицинскими знаниями;
- онтологии применяются для решения задач кибербезопасности, государственной безопасности, следствия и борьбы с терроризмом;
- предотвращение финансовых махинаций в банковской сфере;
- в промышленности и торговле графы знаний используются для анализа цепочек поставщиков;
- в консалтинге используются графы, создаваемые на основе юридических документов;
- онтологии могут применяться для обработки естественного языка, например, для организации работы чат-ботов, в том числе и для обработки сложных запросов.

Исследовательская и консалтинговая компания Гарнер (Gartner) в 2020 году определили онтологии и системы граф как технологию, хайп которой уже завершен и которая проходит «впадину» избавления от иллюзий по пути на устойчивое плато использования.

В 2022 году Гарнер рассматривали онтологии как часть систем искусственного интеллекта, связанного с применением естественного языка. Онтологический подход к проектированию управления знаниями позволяет создавать системы, в которых знания, накопленные внутри организации, становятся доступными для большинства пользователей без искажений. Основные преимущества этого подхода: онтология представляет пользователю целостный, системный взгляд на определенную предметную область; знания о предметной области представлены единообразно, что упрощает их восприятие; построение онтологии позволяет восстановить недостающие логические связи между концептами предметной области.

Важная часть решений интеллектуальной обработки данных на основе онтологий – выявление новых знаний: некоторых паттернов; неявных (неочевидных) взаимосвязей между различными сущностями и объектами исследования; недостающих данных и т.п.

Онтологии выполняют функцию интеграции, обеспечивая общий семантический базис в процессах принятия решений и интеллектуального анализа данных, а также единую платформу для объединения разнообразных информационных систем.

Обратим внимание, несколько близки и важны перечисленные возможности он-

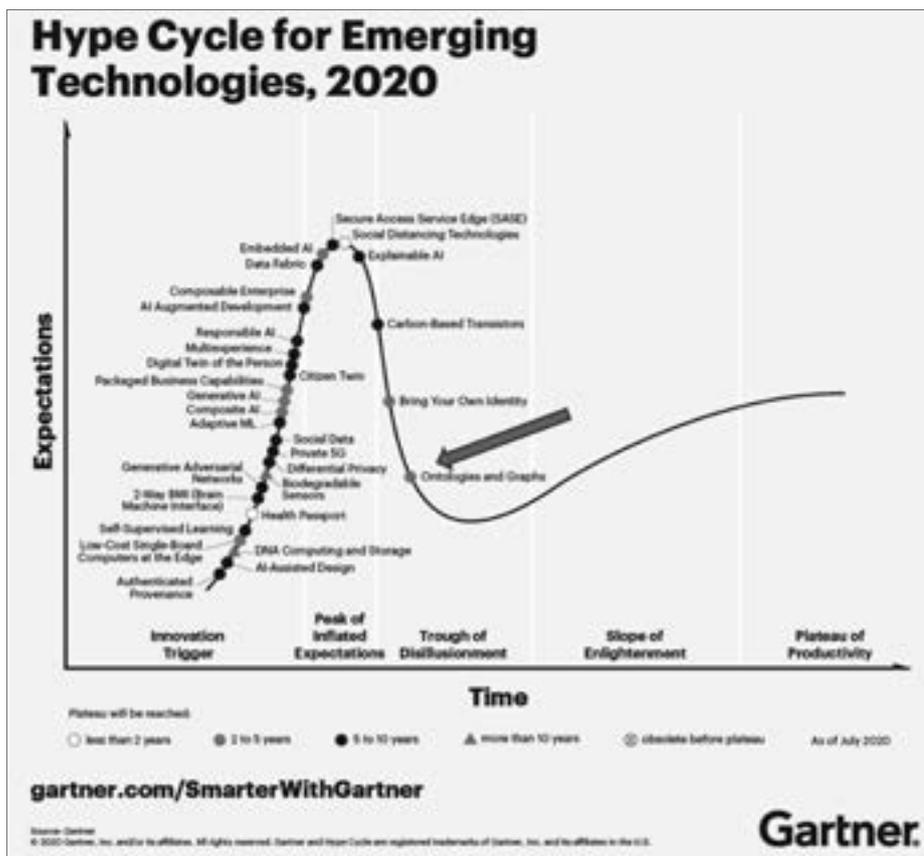


Рис. 1. Цикл ажиотажа вокруг новых технологий по версии Гарнер за 2020 год [6].

тологий для практики и теории бухгалтерского учета. Данные бухгалтерского учета, обеспечивая репрезентацию состояния и динамики экономических отношений, тем самым составляют информационную основу для принятия управленческих решений. Практика бухгалтерского учета позволяет устранить большое число имущественных противоречий, приводя к согласию стороны экономических отношений; выявить факты мошенничества и злоупотреблений. Данные бухгалтерской отчетности предназначены неограниченному кругу пользователей позволяя им по возможности достичь единого понимания экономического положения отчитывающегося экономического субъекта. Можно предположить, что формализация концептов бухгалтерского учета на базе онтологии позволит перейти к новому этапу развития теории бухгалтерского учета.

В процессе исследования были выделены виды онтологий по степени абстракции (от общего к частному) [7]:

- 1) онтологии представления;
- 2) высшие онтологии (онтологии верхнего уровня);
- 3) онтологии предметных областей (онтологии домена);
- 4) прикладные онтологии.

Цель онтологий представления – создать язык, в котором будут описаны онтологии более низких уровней.

Наиболее распространенной онтологией представления является RDF (Resource Description Framework) – это разработанная консорциумом Всемирной паутины модель для представления данных, в особенности – метаданных [8].

Согласно RDF утверждение, высказываемое о ресурсе, имеет вид «предмет – предикат – объект» («subject» – «predicate» – «object») и называется триплетом. Триплеты позволяют отражать самые разнообразные знания.

Более высокие уровни онтологий имеют ограниченное число ключевых элементов – категорий. Из категорий складываются онтологии более низких уровней, состоящие из большего числа элементов.

Для построения онтологий используют:

- содержательные обобщения – категории, универсальные средства выражения содержания, семантики;
- структурные обобщения – универсальные средства описания предметной области.

Примером структурных обобщений можно рассматривать метод графов позволяющий (в том числе) отражать и онтологии.

Онтологии верхнего уровня предназначены для фиксации знания, относящегося к нескольким предметным областям. Многие онтологии верхнего уровня похожи друг на друга. Они содержат одни и те же концепты, например, сущность, явление, процесс, объект, роль, пространство, время, материя, событие, действие и т.п. Онтологии верхнего уровня являются основой инфраструктуры семантической паутины WEB 3.0.

Онтологии предметных областей (онтологии домена) обобщают понятия, ис-

пользующиеся в некоторых задачах домена, абстрагируясь от самих задач. К предметным областям относятся: экономика, социология, культура, медицина и здоровье, интернет-технологии и т.д. Прикладные онтологии направлены на решение конкретных задач.

Выделяются виды онтологий в зависимости от отражаемой сущности:

- 1) классические онтологии состояний и объектов;
- 2) динамические онтологии (онтологии событий).

Вид применяемой онтологии зависит от используемой парадигмы. Классические онтологии описывают предметную область как данность, без учета фактора времени, т.е. так, как если бы входящие в нее сущности, их отношения и знания о них были всегда.

Динамические онтологии описывают динамику изменения сущностей и их отношений через события, определяя их состояние на определенный момент времени как результат накопленных событий. Динамические онтологии соответствуют сущности бухгалтерского учета, информация в котором отражается через регистрацию событий.

Эта классификация онтологий не получила еще широкого распространения, так на Западе динамическими онтологиями (dynamic ontology) иногда называют онтологии, образующие систему онтологий верхнего уровня и онтологий предметной области. Эта система позволяет развивать онтологии предметной области, сохраняя принципиальную целостность системы за счет использования онтологии верхнего уровня. Примером такой онтологии может служить онтология используемая крупной информационной компанией Палантир (Palantir) [9].

На наш взгляд, выдающаяся онтология Палантир демонстрирует пример «эволюционирующей онтологии», как частного следующей классификации. В зависимости от возможности развития автором предлагается выделить онтологии:

- 1) статичные онтологии;
- 2) эволюционирующие онтологии.

Статичные онтологии выражают определенную точку зрения на предметную область и не предусматривают развития ни самой точки зрения, ни предметной области. Переход к новой онтологии предполагает новое построение всей онтологической системы.

Эволюционирующие онтологии за счет наличия в своей системе онтологий верхнего уровня способны отражать изменения точки зрения и предметной области в широком диапазоне. При этом сохраняется предметность информационной структуры.

Онтологии применяются для решения широкого спектра задач такими компаниями, как Meta (Facebook), Google, Yandex и пр. Ярким примером той роли, которую могут играть онтологии для организации бизнеса, служит деятельность ИТ гиганта, упо-

минавший компании Палантир («Palantir Technologies»), капитализация которой достигала 37 млрд долларов США (2021) [10].

Основу успеха Палантир составляет онтология, которая позволяет реализовать четыре главных задачи, начиная с основной:

- 1) интеграция данных;
- 2) поиск и исследование;
- 3) менеджмент знаний;
- 4) совместная работа.

Основная онтология Палантир верхнего уровня состоит из трех примитивов:

- 1) сущность;
- 2) событие;
- 3) документ.

Базовая онтология Палантир является высшей, эволюционирующей онтологией. Она позволяет менять построенные на ее основе онтологии предметных областей после развертывания.

В то же время онтология Палантир не является динамической в полной мере, поскольку события в ней отнесены к тому же уровню обобщения, что и сущность, и документ.

Существует опыт разработки онтологий и в области бухгалтерского учета. Интересен факт, что исследования по использованию онтологий для целей бухгалтерского учета начались примерно в то же время, что и изучение возможностей онтологий для информационных технологий: в 80-е годы XX века. Вначале это выражалось в поиске первоосновы бухгалтерского учета в рамках номинализма, позитивизма и реализма. Уже в конце 80-х стал употребляться сам термин «онтология» применительно к бухгалтерскому учету [11].

Но, в отличие от информационных технологий, эти исследования проводились в рамках философского понимания онтологии, и в дальнейшем в теоретических исследованиях и в практике бухгалтерского учета онтологии не получили широкого распространения.

Большое количество публикаций посвящено применению графов для выражения бухгалтерских проводок и формирования отчетности без повышения уровня семантического обобщения. С определенной натяжкой можно сказать, что эти исследования касаются предметных онтологий [12], [13], [14].

В отдельных публикациях авторы в целом обосновывают важность построения онтологий для целей развития теории и методологии бухгалтерского учета, не предлагая собственных вариантов таких онтологий [15].

Самой известной онтологией, применимой к бухгалтерскому учету, является онтологическая модель бухгалтерского учета «REA» Вильяма Маккарти (William McCarthy), которая включает три примитива, образующих триплет:

- экономические ресурсы (Resources),
- экономические события (Events),
- экономические агенты (Agents).

Первые буквы названий примитивов вошли в название модели «REA» [16], [17].

Онтологическая модель бухгалтерского учета REA является:

- онтологией предметной области экономических отношений;
- статичной онтологией. Она не позволяет менять построенные на ее основе прикладные онтологии после развертывания;
- онтологией состояния. Она фиксирует определенное состояние структуры процессов предметной области. Реализованные на ее основе прикладные онтологии являются событийными. Основу отражения знаний на ее основе составляют события.

Второй пример онтологии бухгалтерского учета разработан автором А.Е. Ковалевым. Эта модель получила название «многомерный бухгалтерский учет» (МБУ) [18].

Онтология МБУ включает три примитива, образующих триплет: «Экономический субъект», «Вид экономико-правовых отношений» и «Экономический объект».

Онтология МБУ является:

- онтологией предметной области экономических отношений;
- эволюционирующей онтологией. Она позволяет менять построенные на ее основе прикладные онтологии после развертывания;
- динамической (событийной) онтологией. Основу отражения знаний и формирования прикладных онтологий на ее основе составляют события;
- предикатной (предикативной) онтологией. Сущее в ней определяется совокупностью предикатов, изменяемых во времени.

Исследование свойств и возможностей МБУ продолжается, и уже сейчас определено, что модель данных МБУ соответствует трем первым нормальным формам реляционной базы данных и, кроме того, соответствует многомерной структуре данных и может обрабатываться ОЛАП (от англ. «On-Line Analytical Processing») для получения оперативных отчетов и отчетности. Определено, что инструменты ОЛАП принципиально могут обрабатывать данные, записанные методом двойной записи. В будущем в среду ОЛАП следует внедрить инструменты работы с двойной записью как элементом многомерной структуры, в частности необходима возможность получения отчетов, построенных на основе перекрестной аналитики (по одной и по другой части двойной записи). Это позволит существенно расширить возможности применения ОЛАП. Мы считаем многообещающим направлением развития информационных технологий соединение онтологического подхода и ОЛАП на базе концепции двойной записи, определенной как смена одного значения признака (атрибута) с одного на другое значение того же признака (атрибута). В частности, такой подход поможет в развитии эволюционных баз данных.

Модель МБУ показала, что счета бухгалтерского учета являются результатом своего рода инкапсуляции признаков основных категорий и события в целом. Для реализации функций бухгалтерского учета в условиях

цифровизации использование счетов бухгалтерского учета не является обязательным, при этом, как уже было сказано, двойная запись сохраняется.

Мы обоснованно предполагаем, что из указанных признаков формируются специфические аспекты видов бухгалтерского учета: финансового, налогового и управленческого. Вероятнее всего будет возможность реализовать в МБУ и интегрированный учет и отчетность, когда свойства этого вида учета приобретут отчетливые очертания. Таким образом будет реализована интеграционная способность онтологической модели, лежащей в основе МБУ, открывающая возможность формирования единого пространства учетной информации.

Создание онтологий бухгалтерского учета способствует задаче построения микроэкономических онтологий, важность которых подчеркивается в большом обзорном исследовании «Высшей школы экономики» (НИУ ВШЭ) 2010 года. [19]. По мнению авторов, исследованию этих онтологий уделяется незаслуженно мало внимания. «... Предметные онтологии в проекте (онтологии экономики бизнеса, прим. автора), как представляется, необходимо в значительной мере разрабатывать заново, поскольку в настоящее время в мире таких онтологий нет, а исследования и разработки в области онтологий микроэкономики практически не ведутся...» [19, ч.3, с. 59]. Ни одна из известных онтологий на микроэкономическом уровне не получила преимущественного и практического распространения, оставаясь на уровне концепций.

Заключение

Исследование полученной модели проявило заявленные выше свойства онтологий применительно к бухгалтерскому учету. В рамках формализации концептов предметной области на единой семантической базе были уточнены определения элементов метода бухгалтерского учета: счетов, баланса, двойной записи, дебета и кредита. Обоснован порядок следования: «кредит – дебет», что в соответствии с общей концепцией соответствует смене состояний «завершенное» – «наступившее». Интеграционное свойство онтологий проявилось в том, что данные учета отдельных экономических субъектов можно объединить в общую консолидированную систему учета и обрабатывать, как если бы это был один субъект для формирования консолидированной отчетности отражения или отражения движения активов. Создано большое количество информационных технологических решений обработки онтологических моделей, что повышает связь модели МБУ и информационных технологий. Но, кроме того, в МБУ обеспечена интеграция с современными информационными на высоком уровне теоретического обобщения, достигнуто соответствие структуры записей первым трем нормальным формам реляционной базы данных и многомерной модели данных.

Таким образом открывается возможность взаимообогащения цифровых технологий и бухгалтерского учета.

Литература

1. Новая философская энциклопедия: В 4 т. / Ин-т философии РАН, Нац. общ.-научн. фонд; Научно-ред. совет: предс. В.С. Степин, заместители предс.: А.А. Гусейнов, Г.Ю. Семигин, уч. секр. А.П. Огурцов. – М.: Мысль. – 2010.
2. Powers D. Natural Language the Natural Way. // Computer Compacts. – 1984. – №2. – Pp. 100–109. doi:10.1016/0167-7136(84)90088-X).
3. Gruber Thomas R. Toward Principles for the Design of Ontologies Used for Knowledge Sharing. International Journal of Human-Computer Studies (1993). –Vol. 43 – Issue 5-6 Nov./Dec. – 1995. – Pp: 907-928.
4. Кошовец О.Б., Фролов И.Э. Онтология и реальность: проблемы их соотношения в методологии экономической науки и возможность построения научно-реализуемой онтологии. Теоретическая экономика: онтология и этика. – М.: Институт экономики РАН, 2013. С. 27-111. – URL: <https://ecfor.ru/wp-content/uploads/pub/frol10.pdf> (дата обращения: 25.11.2022).
5. Trends Drive the Gartner Hype Cycle for Emerging Technologies, 2020. – URL:<https://www.gartner.com/smarterwithgartner/5-trends-drive-the-gartner-hype-cycle-for-emerging-technologies-2020> (дата обращения: 25.11.2022).
6. Brethenoux E. What Is Artificial Intelligence? Seeing Through the Hype and Focusing on Business Value. – URL:<https://emtemp.gcom.cloud/ngw/globalassets/en/doc/documents/730970-what-is-artificial-intelligence-seeing-through-the-hype-and-focusing-on-business-value.pdf> (дата обращения: 25.11.2022).
7. Онтологии и тезаурусы: модели, инструменты, приложения / Добров Б.В., Иванов В.В., Лукашевич Н.В., Соловьев В.Д. – М.: Национальный Открытый Университет «ИНТУИТ», 2016.
8. Resource Description Framework (RDF). – URL: <https://www.w3.org/RDF/>(дата обращения: 25.11.2022).
9. Черняк Л. Аналитика двойного назначения. – URL: <https://www.osp.ru/os/2013/10/13039073> (дата обращения: 25.11.2022).
10. Palantir (PLTR) капитализация US GAAP (годовые значения). – URL: https://smart-lab.ru/q/PLTR/GAAP/market_cap/ (дата обращения: 25.11.2022).
11. Lukka K. Ontology and accounting: the concept of profit // Critical Perspectives on Accounting. – 1990. – №1. Pp. 239-261.
12. Iswandi I., Iping I.-S., Maulidevi N.-U. Designing Accounting Transaction Ontology Conference: International Conference on Information Technology Systems and Innovation (ICITSI). – November 2014. – 2014DOI: 10.1109/ICITSI.2014.7048281. – URL: https://www.academia.edu/29841016/Designing_Accounting_Transaction_Ontology (дата обращения: 25.11.2022).

13. Поляков А.В. Проект «Графы затрат». – URL: <https://www.graphcost.com/> (дата обращения: 25.11.2022).
14. Поляков А.В. Графы затрат: моделирование в микроэкономике. – М. [б. и.], – 2014.
15. Aparaschivei F. The Importance of an Accounting Ontology Facultatea de Economieși Administrarea Afacerilor Universitatea "Al. I. Cuza" Iași Economy Informatics. – 1-4. – 2007. – Pp. 5-10.
16. McCarthy W.-E. The REA Accounting Model: A generalized Framework for Accounting Systems in a Shared Data Environment // The Accounting review. – 1982. – Vol.LVVII. – № 3. Pp. 554–578.
17. Gailly F., Laurier G.-Poels. Positioning REA as a business domain ontology. – URL: http://www.researchgate.net/publication/24125963_Positioning_REA_as_a_Business_Domain_Ontology (дата обращения 25.11.2022).
18. Ковалев, А.Е. Теория многомерного бухгалтерского учета : моногр. – Новосибирск : НГУЭУ, 2016.
19. Ефименко И.В., Хорошевский В.Ф. Онтологическое моделирование экономики предприятий и отраслей современной России : Часть 1,2,3. – Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики». – М. : Изд. дом Высшей школы экономики, – 2011.
3. Gruber Thomas R. Toward Principles for the Design of Ontologies Used for Knowledge Sharing. International Journal of Human-Computer Studies (1993). – Vol. 43. – Issue 5-6 Nov./Dec. – 1995. – Pp: 907-928.
4. Koshovets O.B., Frolov I.E. Ontology and reality: problems of their correlation in the methodology of economic science and the possibility of constructing a scientifically implemented ontology. Theoretical Economics: Ontologies and Ethics. – М.: Institute of Economics of the Russian Academy of Sciences. – 2013. – Pp. 27-111. – URL: <https://ecfor.ru/wp-content/uploads/pub/frol10.pdf> (дата обращения: 25.11.2022).
5. Trends Drive the Gartner Hype Cycle for Emerging Technologies, 2020. – URL: <https://www.gartner.com/smarterwithgartner/5-trends-drive-the-gartner-hype-cycle-for-emerging-technologies-2020> (дата обращения: 25.11.2022).
6. Brethenoux E. What Is Artificial Intelligence? Seeing Through the Hype and Focusing on Business Value. – URL: <https://emtemp.gcom.cloud/ngw/globalassets/en/doc/documents/730970-what-is-artificial-intelligence-seeing-through-the-hype-and-focusing-on-business-value.pdf> (дата обращения: 25.11.2022).
7. Ontologies and thesauruses: models, tools, applications / Dobrov B.V., Ivanov V.V., Lukashevich N.V., Soloviev V.D. – М. : National Open University "INTUIT", 2016.
8. Resource Description Framework (RDF). – URL: <https://www.w3.org/RDF/>(дата обращения: 25.11.2022).
9. Chernyak L. Dual-use analytics.– URL: <https://www.osp.ru/os/2013/10/13039073> (дата обращения: 25.11.2022).
10. Palantir (PLTR) capitalization of US GAAP (annual values). – URL: https://smartlab.ru/q/PLTR/GAAP/market_cap/ (дата обращения: 25.11.2022).
11. Lukka K. Ontology and accounting: the concept of profit // Critical Perspectives on Accounting. – 1990. – №1. Pp. 239-261.
12. Iswandi I., Iping I.-S., Maulidevi N.-U. Designing Accounting Transaction Ontology Conference: International Conference on Information Technology Systems and Innovation (ICITSI). – November 2014. – 2014DOI: 10.1109/ICITSI.2014.7048281. – URL: https://www.academia.edu/29841016/Designing_Accounting_Transaction_Ontology (дата обращения: 25.11.2022).
13. Palantir (PLTR) capitalization of US GAAP (annual values). – 13. Polyakov A.V. The project "Cost graphs". – URL: <https://www.graphcost.com/> (accessed: 11/25/2022).
14. Polyakov A.V. Cost graphs: modeling in microeconomics. – М. [Б. И.], 2014.
15. Aparaschivei F. The Importance of an Accounting Ontology Facultatea de Economieși Administrarea Afacerilor Universitatea "Al. I. Cuza" Iași Economy Informatics. – 1-4. – 2007. – Pp. 5-10.
16. McCarthy W.-E. The REA Accounting Model: A generalized Framework for Accounting Systems in a Shared Data Environment // The Accounting review. – 1982. – Vol.LVVII. – No. 3. – Pp. 554–578.
17. Gailly F., Laurier G.-Poels. Positioning REA as a business domain ontology. – URL: http://www.researchgate.net/publication/24125963_Positioning_REA_as_a_Business_Domain_Ontology.
18. Kovalev A.E. Theory of multidimensional accounting : monogr. – Novosibirsk: NGUEU, 2016.
19. Efimenko I.V., Khoroshevsky V.F. Ontological modeling of the economy of enterprises and industries of modern Russia: Part 1,2,3. – National. research. un-t "Higher School of Economics". – М. : Publishing House of the Higher School of Economics, 2011.

References

1. The New Philosophical Encyclopedia: In 4 volumes / Institute of Philosophy of the Russian Academy of Sciences, National Scientific Foundation; Scientific ed. council: pres. V.S. Stepin, deputy pres.: A.A. Huseynov, G.Yu. Semigin, uch. secr. A.P. Ogurtsov. – М.: Thought. – 2010.
2. Powers D. Natural Language the Natural Way. // Computer Compacts. – 1984. – No. 2. – Pp. 100–109. doi:10.1016/0167-7136(84)90088-X).

Аудит 5.2.3 УДК 657.6

ГАРАНИНА Екатерина Юрьевна,
к.э.н., доцент Экономического факультета
Московского государственного университета
имени М. В. Ломоносова,
ekaterina.garanina.msu@gmail.com

БОГДАНОВА Анастасия Андреевна,
студентка 3 курса Экономического факультета
Московского государственного университета
имени М. В. Ломоносова,
anastasia.b.a@yandex.ru

Основы методики анализа финансовой отчетности на примере данных ПАО «Газпром» за 2022 год. Часть 1. Проверка правильности заполнения форм отчетности

Аннотация. Цель статьи – продемонстрировать наиболее распространенные ошибки и неточности, возникающие при заполнении форм годовой финансовой отчетности. Для наглядности все действия

авторов дополняются иллюстрацией: на каждом шаге разбирается проаудированная финансовая отчетность компании ПАО «Газпром» за 2022 год, составленная по российским стандартам бухгалтерского учета. В результате проверки выясняется, можно ли переходить к финансовому анализу отчетности или стоит вернуться к исправлению ошибок и неточностей, допущенных при заполнении ее форм. Авторами написаны две взаимосвязанные статьи: в первой приводится алгоритм проверки правильности заполнения форм отчетности, во второй рассмотрены элементы ее финансового анализа.

Ключевые слова: экспресс-анализ финансовой отчетности; первичное исследование финансовой отчетности; тестирование финансовой отчетности; финансовый менеджмент; менеджмент отчетности; алгоритм исследования финансовой отчетности; аудит финансовой отчетности; расчет финансовых показателей; аналитические процедуры; финансовый анализ.

*GARANINA Ekaterina Yu.,
PhD in economics, associate professor,
Lomonosov Moscow State University,
ekaterina.garanina.msu@gmail.com*

*BOGDANOVA Anastasia A.,
student, Faculty of Economics,
Lomonosov Moscow State University,
anastasia.b.a@yandex.ru*

Basics of financial reporting method of analysis by using statement of Gazprom PJSC for 2022. Part 1. Verification of the accuracy of completing forms

Abstract. The purpose of the article is to prove the importance of understanding financial information presented in the form of an annual report for company's management. Study of these information usually starts with a comparison of numeric values submitted in financial reporting's forms. For the sake of clarity all operations are illustrated: at every step audited financial report of Russian company Gazprom PJSC for 2022 compiled under RAS is reviewed. As a result of verification it turns out, whether it is possible to move on to financial analysis, or we should go back to correct mistakes and inaccuracies. The research is divided into two parts: in the first one there is an algorithm of testing the correctness of completing reports, in the second one – financial report is analyzed.

Keywords: rapid analysis of financial statements; initial study of financial statements; financial reporting testing; financial management; management of reporting; algorithm for studying of financial statement; financial statement audit; calculation of financial indicators; analytical procedures; financial evaluation.

ВСТУПЛЕНИЕ

Большинство управленческих решений принимаются менеджментом компании на основании финансовой отчетности. Менеджер, не разбирающийся в тонкостях составления отчетности, вынужден либо полностью доверять сотрудникам компании, либо прибегать к помощи внешних профессионалов для получения независимого мнения о достоверности отчетности.

Если менеджер полагается только на честность и квалификацию сотрудников финансового отдела и системы внутреннего контроля компании, то есть риск не заметить ошибку, содержащуюся в финансовой отчетности. При этом необязательно, что ошибка сделана специально: даже самый честный сотрудник может допустить ошибку по невнимательности (человеческий фактор). Если незамеченная вовремя ошибка в отчетности носит существенный характер, менеджер рискует принять неверное управленческое решение.

Чтобы не стать заложником ошибок сотрудников, менеджер может обратиться

за помощью к внешним аудиторам. Независимый аудитор проверит отчетность за определенный период и составит аудиторское заключение. На этом работа внешнего аудитора закончится, и менеджер останется один на один с отчетностью, на основании которой он будет принимать управленческие решения.

Единственная возможность для менеджера оставаться независимым от действий сотрудников и внешних проверок – научиться самостоятельно работать с финансовой отчетностью: понимать, как она составляется, уметь ее читать, вылавливать всю необходимую для принятия решения информацию и владеть элементами аудиторского инструментария по выявлению ошибок и нестыковок. Эти знания менеджер может получить, перенимая опыт у аудиторов, изучая их подходы и методы в работе, осваивая базовые элементы финансового анализа.

Перечень аудиторских методов, которые могут быть использованы при проведении независимой проверки де-

ятельности компании и получении аудиторских доказательств, приведен в Международном стандарте аудита 500 «Аудиторские доказательства»¹. Управленец может использовать любой из перечисленных в стандарте методов для анализа функционирования компании. Но в современном мире, когда скорость и точность становятся решающими факторами, самым эффективным помощником будет экспресс-анализ финансовой отчетности, который включает проверку арифметической точности числовых данных отчетности, сопоставление значений в разных формах отчетности, а также расчет ряда показателей для выявления финансовых и производственных проблем фирмы.

В данной статье приведена пошаговая инструкция по первичному осмотру отчетности. Во второй статье авторов «Элементы финансового анализа отчетности на примере данных ПАО «Газпром» за 2022 год»,

¹ URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317408/

Таблица 1.

Бухгалтерский баланс ПАО «Газпром» на 31 декабря 2022 года (выдержки), тыс. руб.

Наименование показателя	Код строки	На 31 декабря 2022 г.	На 31 декабря 2021 г.
АКТИВ			
I. Внеоборотные активы			
Нематериальные активы	1110	11 962 617	13 318 662
Результаты исследований и разработок	1120	4 172 749	3 567 625
Нематериальные поисковые активы	1130	114 943 077	112 405 812
Материальные поисковые активы	1140	21 332 986	19 429 714
Основные средства	1150	14 264 684 443	13 939 289 676
Доходные вложения в материальные ценности	1160	-	-
Финансовые вложения	1170	4 415 459 661	4 439 221 232
Отложенные налоговые активы	1180	387 718 753	169 009 037
Прочие внеоборотные активы	1190	697 270 625	706 247 450
Итого по разделу I	1100	19 917 544 911	19 402 489 208

являющейся логическим продолжением данной статьи, проведен экспресс-анализ финансовой отчетности рассматриваемой компании.

ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ ЗАПОЛНЕНИЯ ФОРМ ОТЧЕТНОСТИ

Рассмотрим процедуру тестирования отчетности на наличие ошибок корректности заполнения форм финансовой отчетности на примере отчетности ПАО «Газпром» за 2022 год, выстроенной по российским стандартам финансовой отчетности.

Финансовая отчетность компании состоит из следующих форм:

- Бухгалтерского баланса на 31 декабря 2022 года;
- Отчета о финансовых результатах за 2022 год;
- Отчета об изменениях капитала за 2022 год;
- Отчета о движении денежных средств за 2022 год;
- Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах.

ПРОВЕРКА ИНФОРМАЦИИ В ШАПКЕ ОТЧЕТНОСТИ

Каждая форма отчетности начинается с информации об организации, где указываются:

- наименование организации;
- идентификационный номер налогоплательщика;
- вид экономической деятельности;
- организационно-правовая форма (далее – ОПФ) компании;
- адрес.

Вначале стоит озаботиться проверкой правильности указания данных о компании. Указанная в шапке информация содержится в учредительных документах и размещена на сайте компании.

Исследуем информацию, указанную в шапке бухгалтерского баланса, на примере выбранной компании. Название организации ПАО «Газпром», идентификационный номер налогоплательщика – 7736050003, ОПФ – публичное акционерное общество, адрес – Санкт-Петербург, Лахтинский проспект, д. 2, к.3, стр. 1². Данные из шапки отчетности совпадают с имеющимися в документации на интернет-страничке ПАО «Газпром»³. Вид экономической деятельности компании: «торговля оптовой твердыми, жидкими и газообразным топливом и подобными продуктами» – описывается в ст. 3 устава предприятия «Цели, задачи и предмет деятельности Общества»⁴.

В правом верхнем углу отчетности располагается перечень специальных кодов, которые позволяют сверять информацию об организации и ее деятельности с данными из реестров и классификаторов. В отчетно-

сти указывается дата, на которую составлен отчет, и приводятся коды:

- по Общероссийскому классификатору управленческой документации (ОКУД);
- по Общероссийскому классификатору предприятий и организаций (ОКПО) / Идентификационному номеру налогоплательщика (ИНН);
- по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД 2);
- по Общероссийскому классификатору организационно-правовых форм собственности (ОКОПФ/ОКФС).

Код формы по ОКУД проверки не требует, так как заранее указан в шаблоне формы отчетности: Бухгалтерский баланс имеет код 0710001, Отчет о финансовых результатах – 0710002, Отчет об изменениях капитала – 0710004 и Отчет о движении денежных средств – 0710005. Коды видов экономической деятельности и коды ОПФ приводятся в соответствующих классификаторах⁵.

Вернемся к исследованию шапки отчетности ПАО «Газпром». Дата отчетности – 31 декабря 2022 года, что совпадает с заявленной датой, на которую предоставляется отчетность. По ОКВЭД 2 ПАО «Газпром» присвоен код 46.71, что совпадает с указанным в отчетности и учредительных документах видом экономической деятельности: «торговля оптовым твердым, жидким и газообразным топливом и подобными продуктами». Согласно ОКОПФ, публичные акционерные общества имеют код 1 22 47, этот же код отражен в отчетности компании ПАО «Газпром». ОКФС присваивает ПАО «Газпром» код 41, т.е. смешанная российская собственность с долей федеральной собственности. Это соответствует реальности, так как часть акций компании ПАО «Газпром» находятся в государственной собственности.

ПРОВЕРКА АРИФМЕТИЧЕСКОЙ ТОЧНОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОМ БАЛАНСЕ

Исследуем Бухгалтерский баланс ПАО «Газпром» за 2022 год на предмет арифметических ошибок. При грамотно составленном балансе должны выполняться следующие равенства:

- сумма статей раздела должна равняться значению «Итого по разделу»;
- сумма «Итого по разделу I» (строка 1100) и «Итого по разделу II» (строка 1200) должна равняться значению «Итого активы» (строка 1600);
- сумма «Итого по разделу III» (строка 1300), «Итого по разделу IV» (строка 1400) и «Итого по разделу V» (строка 1500) должна равняться значению «Итого пассивы» (строка 1700);
- «Итого активы» (валюта баланса по строке 1600) должна равняться «Итого пассивы» (валюте баланса по строке 1700).

Покажем, как реализуется проверка на примере пересчета «Внеоборотных активов» на 31 декабря 2022 года. В табл. 1 ниже представлены выдержки из Бухгалтерского баланса ПАО «Газпром».

Просуммируем строки 1110 «Нематериальные активы», 1120 «Результаты исследований и разработок», 1130 «Нематериальные поисковые активы», 1140 «Материальные поисковые активы», 1150 «Основные средства», 1160 «Доходные вложения в материальные ценности», 1170 «Финансовые вложения», 1180 «Отложенные налоговые активы» и 1190 «Прочие внеоборотные активы». Итого по разделу I должен равняться сумме указанных выше строк. В отчетности ПАО «Газпром» за 2022 год равенство выполняется – суммарная стоимость внеоборотных активов равна 19 917 544 911 тыс. руб.

Таким же образом следует сопоставить сумму статей Бухгалтерского баланса в каждом разделе на 31 декабря 2022 года с «Итого по разделу», а также данные на другие даты, если такие имеются.

Теперь сравним итоговый баланс отчетности ПАО «Газпром» за 2022 год. В табл. 2 указаны выдержки из Бухгалтерского баланса ПАО «Газпром».

² URL: <https://www.gazprom.ru/contacts/>

³ URL: <https://www.gazprom.ru/investors/documents/>

⁴ URL: <https://www.gazprom.ru/investors/documents/>

⁵ URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163320/, https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_139192/, URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_26587/cf52a52699789ba3818f0bdc4d9cc31ca9dd83c2/

Таблица 2.

Бухгалтерский баланс ПАО «Газпром» на 31 декабря 2022 года (выдержки), тыс. руб.

Наименование показателя	Код строки	На 31 декабря 2022 г.	На 31 декабря 2021 г.
Итого по разделу I	1100	19 917 544 911	19 402 489 208
Итого по разделу II	1200	4 116 256 220	5 510 690 303
Баланс	1600	24 033 801 131	24 913 179 511
Итого по разделу III	1300	16 732 810 395	17 200 795 453
Итого по разделу IV	1400	5 031 069 475	4 646 338 150
Итого по разделу V	1500	2 269 921 261	3 066 045 908
Баланс	1700	24 033 801 131	24 913 179 511

Таблица 3.

Отчет об изменениях капитала за 2022 год (выдержки), тыс. руб.

Наименование показателя	Код строки	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
Величина капитала на 31 декабря 2021 года	3200	16 880 601 659
Увеличение капитала – всего, в т.ч.:	3310	761 809 138
– чистая прибыль	3311	747 246 272
– доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	3313	523 851
– операции, связанные с бессрочными облигациями и займами	3318	14 039 015
Уменьшение капитала – всего, в т.ч.:	3320	(1 215 427 783)
– дивиденды	3327	(1 208 059 363)
– операции, связанные с бессрочными облигациями и займами	3328	(7 368 420)
Величина капитала на 31 декабря 2022 года	3300	16 426 983 014

Таблица 4.

Отчет об изменении капитала ПАО «Газпром» за 2022 год (выдержки), тыс. руб.

Наименование показателя	Код строки	На 31 декабря 2022 г.	На 31 декабря 2021 г.
Чистые активы	3 600	16 732 810 395	17 200 795 453

Таблица 5.

Бухгалтерский баланс ПАО «Газпром» на 31 декабря 2022 года (выдержки), тыс. руб.

Наименование показателя	Код строки	На 31 декабря 2022 г.	На 31 декабря 2021 г.
Сумма активов	1600	24 033 801 131	24 913 179 511
Сумма капитала и резервов	1300	16 732 810 395	17 200 795 453
Сумма пассивов	1700	24 033 801 131	24 913 179 511

Таблица 6.

Отчет о движении денежных средств ПАО «Газпром» за 2022 год (выдержки), тыс. руб.

Наименование показателя	Код строки	За 2022 год	За 2021 год
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода	4450	1 473 249 474	648 397 537
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода	4500	247 470 110	1 473 249 474

Таблица 7.

Бухгалтерский баланс ПАО «Газпром» на 31 декабря 2022 года (выдержки), тыс. руб.

Наименование показателя	Код строки	На 31 декабря 2022 г.	На 31 декабря 2021 г.
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	247 470 110	1 473 249 474

Сумма внеоборотных активов («Итого по разделу I») и оборотных активов («Итого по разделу II») на 31 декабря 2022 года равняется 24 033 801 131 тыс. руб., что совпадает с величиной валюты баланса в строке 1600. А сумма капитала и резервов («Итого по разделу III»), долгосрочных обязательств («Итого по разделу IV») и краткосрочных обязательств («Итого по разделу V») получается равной 24 033 801 131 тыс. руб. Это же значение соответствует строке 1700 «Итого пассив». Более того, значения по строкам 1600 (величина активов)

и 1700 (величина пассивов) должны равняться друг другу. Равенство выполняется. УВЯЗКА ФОРМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ Финансовая отчетность компании состоит из пяти форм, которые перечислялись в начале статьи. На следующем шаге следует сравнить основные данные содержащиеся в различных формах отчетности на предмет соответствия друг другу.

Итак, целью любой коммерческой компании является прибыль, поэтому ключевым

показателем деятельности компании для менеджера будет величина чистой прибыли. Интересующая управленца прибыль отражается сразу в нескольких формах отчетности:

- в Бухгалтерском балансе как разница значений в строке 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» на конец и на начало отчетного периода;
- в Отчете о финансовых результатах в строке 2400 «Чистая прибыль (убыток)»;
- в Отчете об изменениях капитала в строке 3311 «Чистая прибыль».

Первостепенная задача – сопоставить значения из перечисленных выше строк. Вернемся к исследованию отчетности ПАО «Газпром». Показатели чистой прибыли в Отчете о финансовых результатах и Отчете об изменении капитала совпадают и равны 747 246 272 тыс. руб. В то же время не выполняется равенство между значением чистой прибыли из указанных выше отчетов и приростом показателя нераспределенной прибыли в Бухгалтерском балансе за рассматриваемый период.

Получив такое несоответствие в значениях чистой прибыли, менеджер должен задать вопрос: в чем причина? Ответ на него можно найти в Отчете об изменениях капитала. В разделе «Движение капитала» рассмотрим столбец «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» по данным за 2022 год (данные приведены в табл. 3).

Из таблицы видно, что величина капитала за рассматриваемый период уменьшилась с 16 880 601 659 до 16 426 983 014 тыс. руб., т.е. изменение нераспределенной прибыли составило – 453 618 645 тыс. руб. (разница строк 3300 и 3200). Заметим, что кроме чистой прибыли, отраженной в строке 3311, были и другие движения капитала. Величина капитала претерпела два изменения:

- увеличение (строка 3310) – в основном за счет чистой прибыли и операций, связанных с бессрочными облигациями и займами;
- уменьшение (строка 3320) – преимущественно за счет выплаты дивидендов и операций, связанных с бессрочными займами.

Такое движение капитала и обеспечило отрицательную дельту по нераспределенной прибыли ПАО «Газпром». Прояснив обстоятельства фактического уменьшения прибыли и убедившись в их правомерности, менеджер может перейти к сопоставлению иных показателей в Бухгалтерском балансе и Отчете об изменении капитала.

Следующим шагом нужно сравнить основные данные в Отчете об изменении капитала с данными из раздела III Бухгалтерского баланса. Требуется установить соответствия в числовых значениях на начало и на конец отчетного периода по статьям:

- Уставный капитал;
- Собственные акции, выкупленные у акционеров;
- Добавочный и резервный капитал;
- Капитал («Итого по разделу III»).

В финансовой отчетности ПАО «Газпром» значения совпадают.

Проверим расчет стоимости чистых активов. Общая формула такая:

$$ЧА=(A-ЗадУчр)-(П-СКапРез-ДБудПер).$$

Обратимся к финансовой отчетности ПАО «Газпром». Теперь нас интересует раздел 3 «Чистые активы» Отчета об изменении капитала.

Посчитаем величину чистых активов по данным из Бухгалтерского баланса, используя приведенную выше формулу. Суммы активов и пассивов совпадают и равны 24 033 801 131 тыс. руб. В финансовой отчетности нет информации о задолженности учредителей по взносам в уставной капитал и о доходах будущих периодов, следовательно, эти слагаемым считаем нулевыми. Сумма капиталов и резервов в пассиве составляет 16 732 810 395 тыс. руб. В итоге получаем, что чистые активы равны 16 732 810 395 тыс. руб. Значения чистых активов в двух формах финансовой отчетности совпадают.

Теперь увяжем Бухгалтерский баланс с Отчетом о движении денежных средств. Основной показатель – денежные средства и денежные эквиваленты на начало и на конец отчетного периода.

В строке 1250 Бухгалтерского баланса указано, что денежные средства и денежные эквиваленты на конец периода составляют 1 473 249 474 тыс. руб., на конец – 247 470 110 тыс. руб. Эти же значения внесены в Отчет о движении денежных средств ПАО «Газпром» в строках 4450 и 4500.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, по итогам первичного осмотра финансовой отчетности на предмет арифметических ошибок и неточностей или тотального несоблюдения правил заполнения форм ошибок не выявлено. В

случае если такие ошибки в финансовой отчетности были бы обнаружены, расчеты коэффициентов, представленные во второй статье авторов «Элементы финансового анализа на примере данных ПАО «Газпром» за 2022 год», смысла не имеют.

Стоит отметить, что для демонстрации метода экспресс-анализа была выбрана проаудированная отчетность ПАО «Газпром», ошибок в которой в существенных отношениях не выявлено. Но зачастую менеджерам приходится сталкиваться с компаниями, которым только предстоит проходить аудит, в которых еще не отлажены механизмы внутреннего контроля и работа финансовых отделов. В таких компаниях могут быть обнаружены ошибки / неточности в правильности заполнения и увязках форм финансовой отчетности.

Литература

1. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ.
2. Аудиторские доказательства: Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства»: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 №2н.
3. Мечева Е.Ю. Применение элементов метода финансового анализа при проведении аудита бухгалтерской отчетности. // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 6. – С. 142-146.
4. Справочно-аналитическая система по компаниям СПАРК. – URL: <https://spark-interfax.ru/>.
5. Отчетность ПАО «Газпром» за 2022 г. // ПАО «Газпром»: официальный сайт. – URL: <https://www.gazprom.ru/investors/disclosure/reports/2022/>.
6. Устав и внутренние документы ПАО «Газпром» // ПАО «Газпром»: официаль-

ный сайт. – URL: <https://www.gazprom.ru/investors/documents/>.

7. ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности: утв. Приказом Росстандарта от 31.01.2014 №14-ст.

8. ОК 028-2012. Общероссийский классификатор организационно-правовых форм [Электронный ресурс]: утв. Приказом Росстандарта от 16.10.2012 №505-ст.

9. О принятии и введение в действие Общероссийских классификаторов: Постановление Госстандарта России от 30.03.1999 № 97.

References

1. About audit activity: feder. Law No. 307-FZ of December 30, 2008 (as amended, dated June 11, 2021, No. 358-FZ).
2. Audit evidence: International Standard on Auditing 500 Audit evidence.
3. Mecheva E.U. Application of financial analysis methods in the process of financial statements audit // Audit and financial analysis. – 2010. – № 6. – С. 142–146. – EDN NBIFBV.
4. Reference and analytical system SPARK. – URL: <https://spark-interfax.ru/>.
5. Financial statements Gazprom PJSC for year ended 31 December 2022 // Gazprom PJSC: official website. – URL: <https://www.gazprom.ru/investors/documents/>.
6. Charter and internal documents of Gazprom PJSC // Gazprom PJSC: official website. – URL: <https://www.gazprom.ru/investors/documents/>.
7. ОК 029-2014. Russian Classification of Economics Activities: approved. By order of Rosstandart dated 31.01.2014 No. 14-art.
8. ОК 028-2012. Russian Classification of organizational and legal businesses: approved. By order of Rosstandart dated 16.10.2012 №505-ст.
9. On adoption and enactment of All-Russian classifiers [Electronic resource]: Standard Resolution № 97 om 30.03.1999.

Аудит 5.2.3 УДК 657.6

НАМ Мария Владимировна,
аспирантка кафедры учета, анализа и аудита
экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова,
m_chechina@list.ru

Особенности аудита криптовалютных проектов

Аннотация. В настоящей статье рассматриваются основные специфика и проблемы аудита компаний, чья деятельность так или иначе связана с цифровыми криптографическими валютами. В условиях продолжающейся неопределенности в области учета криптовалют одновременно наблюдается рост количества и капитализации криптовалютных проектов, в связи с чем вопрос корректного и эффективного аудита данного рода организаций становится наиболее острым.

Ключевые слова: цифровые валюты, криптовалюты, криптоактивы, блокчейн, цифровой аудит, диджитал-компанияи.

NAM Maria Vladimirovna,
Postgraduate student of Accounting, analysis and audit department
at Moscow State University, faculty of economics,

m_chechina@list.ru

Problems of cryptocurrency based projects audit

Abstract. The article under review is considering main characteristics and problems of companies which perform fully or partly using cryptocurrencies. In the current situation of instability at the area of cryptocurrency accounting growing number of crypto-projects and its capitalizations is determined. This is the reason why the problem of proper and efficient audit of crypto companies becomes more important.

Keywords: digital currencies, cryptocurrencies, cryptoassets, blockchain, digital audit, digital companies.

В современных реалиях деловая активность по всему миру переживает серьезные концептуальные изменения. Наблюдаются не только экономический спад и рост, обусловленные соответствующей конъюнктурой, не только привычная смена контрагентов, претерпевают изменения главным образом способы взаимодействия и расчетов между хозяйствующими субъектами и физическими лицами, возникают совершенно новые виды экономической деятельности и пути генерации экономических выгод. В связи с этим устаревают существующие инструменты управления, контроля и анализа деятельности экономического субъекта.

Одним из главных примеров такой глобальной перестройки делового мира является переход к цифровой экономике с использованием новейших ресурсов для получения экономических выгод, таких как криптографические и прочие цифровые валюты.

Еще в прошлом десятилетии было трудно представить компанию без офиса и с минимальным набором основных средств, в которой сотрудники общаются с руководством, клиентами и между собой лишь виртуально, оказывают виртуальные услуги, подтверждением которым являются только отображения в мониторе компьютера, но при этом способную генерировать прибыль, исчисляемую миллионами и миллиардами. Сегодня это возможно. Сегодня подобно рода компаний тысячи по всему миру. Российская Федерация же, несмотря на противоречивое отношение органов государственной власти к цифровым валютам, по состоянию на сентябрь 2022 года занимала третье место в мире по объему добычи основной криптовалюты Bitcoin (11,23%), уступив лишь Казахстану и США [1].

В связи с вышеизложенным автору представляется очевидной и наиболее острой проблема аудита криптовалютных проектов, т.е. компаний, которые в качестве основного вида деятельности осуществляют трейдинг криптовалютами с целью получения собственной экономической выгоды на разнице в цене, либо с целью заработка на комиссии, действуя в качестве брокера; а также компаний, которые инвестируют в цифровые криптографические валюты или

же используют криптовалюты в расчетах с контрагентами и персоналом.

В настоящее время криптосфера все еще пребывает в состоянии неопределенности ввиду отсутствия единого мнения в экономическом сообществе о правовом статусе криптовалют. Комитет по стандартам международной финансовой отчетности в 2019 году выпустил документ, не являющийся стандартом международной финансовой отчетности, в котором предлагается учитывать криптографические валюты в качестве запасов или нематериальных активов в зависимости от цели их приобретения. В то же время до сих пор не появилось какого-либо иного документа, подробно раскрывающего правила учета, оценки и отражения в финансовой отчетности цифровых криптографических валют [2]. В свою очередь отсутствие официальных рекомендаций существенно осложняет аудит проектов, в деятельности которых участвует криптовалюта.

В связи с вышеизложенным автором было проведено исследование отечественного и зарубежного опыта аудита криптовалютных проектов, в результате чего удалось выявить ряд основных проблем. К ним относятся:

- отсутствие единого понимания сущности криптовалют и методов ее учета, оценки, переоценки и отражения в финансовой отчетности;
- шифрование информации на базе технологии блокчейн, что является преградой на пути к получению достоверных аудиторских доказательств;
- низкая доля компетентных кадров, необходимых для принятия и удержания клиента;
- отсутствие универсального программного обеспечения и аналитических инструментов для аудита проектов с точки зрения кибербезопасности;
- отсутствие надежных средств внутреннего контроля для крипто проектов;
- сложность оценки стоимости криптовалюты клиента;
- отсутствие разумной уверенности в результатах аудита;
- дороговизна аудита криптовалютных проектов.

Существующие проблемы аудита компаний, так или иначе связанных с криптовалютой, порождают две основные группы аудиторских рисков:

- риск существенного искажения, представленный главным образом риском средств контроля;
- риск необнаружения.

Предположение о риске средств контроля в данном случае исходит из отсутствия полного понимания об эффективной организации внутреннего контроля операций, связанных с криптовалютами. Кроме того, существует неопределенность в отношении проверки киберкошельков аудиторских клиентов, ведь аудиторам необходимо оценить средства внутреннего контроля за криптовалютой не только у клиента аудита, но и на бирже. Необходимо также оценить средства внутреннего контроля, ограничивающие доступ к частным/публичным ключам в организации и защищающие от потери ключа(ей). Владение криптовалютой является относительно анонимным, поскольку ключи создаются в цифровом виде и их нелегко связать с личностью владельца. Кроме того, новые адреса легко создаются и не требуют личной информации, в отличие от новых инвестиционных счетов, которые требуют идентификации владельца. Аудиторы должны убедиться, что владелец криптовалюты является клиентом аудита. Учитывая цифровой характер криптовалют, аудиторским фирмам, возможно, придется разработать собственное программное обеспечение для идентификации и проверки криптовалютных счетов, принадлежащих их клиентам, или нанять специалистов с таким опытом [7].

Кроме того, потеря или кража криптовалютных ключей может сделать актив бесполезным. Таким образом, существование криптовалют накладывает дополнительное бремя по проверке контроля доступа и хранения частных/публичных ключей. Учитывая успешные атаки на криптокошельки физических и юридических лиц в недавнем прошлом, разработка средств внутреннего контроля для криптовалютных проектов становится все более необходимой [4].

Также, по мнению автора, риск существенного искажения связан также со

сложностью подтверждения существования криптовалют у клиента, проверки прав и полномочий клиента в части криптовалют, полноты учета транзакций и криптовалютных остатков, а также правильности оценки криптовалют и точности отражения соответствующей информации в финансовой отчетности. Рассмотрим подробнее упомянутые факторы.

Существование. Одной из самых больших проблем при определении существования криптовалюты является проверка количества криптокошельков и счетов цифровых активов клиента на различных биржах. Поскольку криптовалюта является цифровым активом, методы, используемые для проверки инвентаризации и пополнения имущества, могут оказаться недостаточными. Подтверждения также традиционно используются для проверки существования [5]. Например, при типичной проверке наличных денег используются письма-подтверждения из банков. Однако, поскольку криптовалюты ведутся в распределенной бухгалтерской книге без центрального органа, аудиторы могут не иметь возможности подтвердить баланс валюты с помощью третьей стороны. Если криптовалюта торгуется через биржу (третья сторона), отсутствие надлежащих механизмов отчетности о внутреннем контроле биржи с использованием отчетов о контроле обслуживающей организации затрудняет оценку, использование и проверку криптовалют с разумной уверенностью.

Еще один способ подтвердить существование – изучить исходные или договорные документы, подтверждающие наличие актива. В отличие от регулируемой банковской отрасли, документация между держателем актива (биржей) и организацией-клиентом может быть минимальной или вообще отсутствовать [9]. Аудиторы также проверяют последующее получение фиатной валюты в случае расчетов по платежам или последующей продаже актива для получения аудиторских доказательств существования криптовалюты. Поскольку такая документация может отсутствовать, аудитору следует проверить, действительно ли криптовалютный кошелек содержит указанную сумму.

Полнота. Утверждение о полноте требует проверки того, все ли криптовалютные транзакции записаны в блокчейн. Обычно доказательства полноты получаются путем изучения предварительно пронумерованных исходных документов, отслеживания исходных документов до бухгалтерских книг, а также понимания и проверки операционной эффективности внутреннего контроля клиента в отношении полноты. Несмотря на то, что транзакции, введенные в блокчейн, неизменны во времени, теоретически могут существовать и бесхозные транзакции [5]. Несмотря на существование некоторых программ для изучения блокчейна, которые можно использовать для отслеживания и/или агрегирования транзакций, аудиторам придется увеличить усилия по про-

верке для отслеживания дополнительной документации, чтобы обеспечить разумную уверенность в полноте данных. Необходимо проводить сверку между блокчейном и бухгалтерскими записями, чтобы определить, есть ли транзакции, которые еще не были добавлены в блокчейн. Действительно, иногда существует задержка между датой транзакции и датой ее появления в блокчейне из-за технологических ограничений, средств контроля и волатильности на бирже. Кроме того, аудиторы должны проверить, что неактивные счета кошельков деактивированы или удалены. Более того, нераскрытые кошельки и транзакции, связанные с этими кошельками, трудно идентифицировать. Поскольку личность сторон на бирже маскируется цифровыми данными, проверить, что одна или несколько сторон на бирже являются связанными сторонами, довольно сложно [7].

Оценка и точность. Утверждение об оценке и точности финансовой отчетности используется для сбора аудиторских доказательств того, что операции в финансовой отчетности отражают правильную сумму, фактические стороны обмена, а также правильную классификацию и распределение [10]. Оценка стоимости криптовалюты представляет собой сложную задачу из-за отсутствия сопоставимых сделок, различий в ценах между ордерами на покупку и продажу, разрозненных методов отражения цен в валюте обмена, а также различий в ценах на конкретную криптовалюту в зависимости от биржи, используемой для торговли. Компаниям-клиентам необходимо вести бухгалтерский учет для отслеживания стоимости криптовалюты для проверки на обесценение. Кроме того, необходимо определить и протестировать учетную политику, используемую для оценки стоимости криптовалюты, например, рынок, используемый для оценки, существуют ли доказательства манипуляций на рынке, и обеспечивает ли рынок достаточный объем для оценки надежности и релевантности ценовой информации. Помимо этого следует рассмотреть волатильность рынка активов и последовательность оценки.

Как правило, для обеспечения доказательств точности используется обзор механизмов контроля сверки, повторные расчеты, проверка документов, а также понимание и тестирование механизмов внутреннего контроля [3]. Поскольку криптовалютные транзакции трудно идентифицировать, посмотрев на адреса отправителя или получателя, это может повысить риск неспособности идентифицировать сделку со связанными сторонами или возможность убедиться, что был зарегистрирован правильный получатель или отправитель. Такие ошибки, как отправка криптовалюты на неправильный адрес или опечатки при вводе транзакций, не могут быть отменены, поскольку транзакции в блокчейне являются постоянными; следовательно, клиент может потерять свою крип-

товалюту из-за ошибок ввода данных, что повышает риск существенного искажения.

На основании вышеизложенного автором приводится ряд основных событий, связанных с криптоактивами, которые могут стать причиной существенного искажения финансовой отчетности:

1. организация решает использовать криптовалютную биржу, которая не имеет эффективного контроля над операциями, которые она заключает от имени организации, или над остатками криптовалюты на счетах организации;
2. организация теряет закрытый ключ и поэтому больше не может получить доступ к соответствующей криптовалюте;
3. неавторизованная сторона получает доступ к закрытому ключу организации и крадет криптовалюту организации;
4. организация отправляет криптовалюту на неправильный адрес, и криптовалюта не может быть восстановлена;
5. существуют значительные задержки в обработке криптовалютных транзакций в конце периода;
6. события или условия затрудняют определение стоимости, по которой криптовалюта должна быть отражена в финансовой отчетности.

Риск необнаружения также связан со спецификой действия криптографических валют, а именно – с технологией блокчейн. Ввиду того, что все операции анонимные, аудиторам будет очень сложно с полной уверенностью идентифицировать контрагентов по криптовалютным транзакциям, а также учесть все крипто-кошельки [11]. В данном случае добросовестность аудируемого клиента также играет важную роль, но и она не может гарантировать отсутствие риска необнаружения. Примерами основных событий, которые могут стать причиной возникновения риска необнаружения при работе с криптоактивами, являются:

1. у организации есть криптовалютный кошелек, который не был учтен;
2. организация заключает и регистрирует криптовалютную сделку со связанной стороной, которая не может быть идентифицирована из-за анонимности сторон транзакций в блокчейне.

В целях минимизации возможности возникновения данных рисков на раннем этапе развития сферы аудита криптопроектов предлагается ряд следующих рекомендаций.

1. На этапе принятия или сохранения клиента, осуществляющего операции с криптовалютами, необходимо удостовериться в наличии достаточных компетенций и инструментов для проведения аудита. Стоит также рассмотреть возможность разработки аудиторской организацией собственного программного обеспечения для идентификации и проверки криптовалютных счетов.

2. При тестировании средств контроля особое внимание следует уделить изучению средств контроля целостности ввода данных на уровне клиента, средств контроля

доступа и хранения для обеспечения точности криптовалютных транзакций, протестировать средства обеспечения кибербезопасности. Кроме того, целесообразно рассмотреть наличие таких средств контроля на уровне третьих лиц (провайдеров кошелеков/бирж).

3. Учитывая быстрое развитие и создание новых криптовалют, аудиторские процедуры необходимо постоянно пересматривать и обновлять, чтобы учитывать дополнительные риски, которые не были снижены.

4. Кроме того, в условиях существующих неопределенностей в области регулирования учета и аудита криптографических валют, по мнению автора, представляется целесообразным в аудиторских заключениях ссылаться на ограниченную уверенность, поскольку все еще отсутствует реальная возможность проверки некоторых процессов из-за анонимности операций.

Таким образом, в данной статье приведены предложения для аудиторов и аудиторских организаций по рассмотрению важных вопросов и проведению аудиторских процедур в случае аудирования компаний, деятельность которых так или иначе связана с криптоактивами. Установить соответствующие эффективные способы для реализации данных предложений, по мнению автора, поможет практика развития аудита криптовалютных проектов. Однако уже сейчас становится очевидным потребностью рынка не просто в высококвалифицированных финансовых аудиторах, но в аудиторах, которые в равной степени компетентны как в вопросах финансов, так и в сфере IT и криптографии. Так, сфера криптографических валют бросает еще один вызов мировому сообществу, а именно – сектору образования.

Литература

1. Электронный ресурс. <https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2022/sept-2022/how-do-we-audit-cryptocurrency>
2. Электронный ресурс. <https://pcao-bus.org/Documents/Audits-Involving-Cryptoassets-Spotlight.pdf>
3. Электронный ресурс. <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-16/cryptographic-assets-related-transactions-accounting-considerations-ifrs-pwc-in-depth.pdf>
4. Электронный ресурс. <https://www.spcanada.ca/en/business-and-accounting-resources/audit-and-assurance/canadian-auditing-standards-cas/publications/cryptocurrency-audit-considerations>
5. Электронный ресурс. <https://meridian.allenpress.com/cia/article/14/1/A46/432267/Challenges-when-Auditing-Cryptocurrencies>
6. Электронный ресурс. <https://www.kreston.com/ru/hot-topic-accounting-and-auditing-for-cryptocurrencies/>
7. Электронный ресурс. <https://www.block-chain24.com/news/novosti-bezopasnosti/ceo-hacken-otsutstvие-prozrachnosti-sredi-auditorov-proektov-bolshaya>
8. Электронный ресурс. <https://fin-accounting.ru/financial-news/2018/auditing-firms-are-trying-to-master-cryptocurrencies-and-blockchains>
9. Электронный ресурс. <https://aussiedlerbote.de/2022/06/audit-v-blokchejne/>
10. Электронный ресурс. <https://plusworld.ru/daily/cat-kriptovalyuty/binance-obyavila-o-programme-audita-bezopasnosti-project-shield/>
11. Электронный ресурс. https://www.tadviser.ru/index.php/Статья:Криптовалюта_в_России

References

1. Electronic resource: [URL]: <https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2022/sept-2022/how-do-we-audit-cryptocurrency>
2. Electronic resource: [URL]: <https://pcao-bus.org/Documents/Audits-Involving-Cryptoassets-Spotlight.pdf>
3. Electronic resource: [URL]: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-16/cryptographic-assets-related-transactions-accounting-considerations-ifrs-pwc-in-depth.pdf>
4. Electronic resource: [URL]: <https://www.spcanada.ca/en/business-and-accounting-resources/audit-and-assurance/canadian-auditing-standards-cas/publications/cryptocurrency-audit-considerations>
5. Electronic resource: [URL]: <https://meridian.allenpress.com/cia/article/14/1/A46/432267/Challenges-when-Auditing-Cryptocurrencies>
6. Electronic resource: [URL]: <https://www.kreston.com/ru/hot-topic-accounting-and-auditing-for-cryptocurrencies/>
7. Electronic resource: [URL]: <https://www.block-chain24.com/news/novosti-bezopasnosti/ceo-hacken-otsutstvие-prozrachnosti-sredi-auditorov-proektov-bolshaya>
8. Electronic resource: [URL]: <https://fin-accounting.ru/financial-news/2018/auditing-firms-are-trying-to-master-cryptocurrencies-and-blockchains>
9. Electronic resource: [URL]: <https://aussiedlerbote.de/2022/06/audit-v-blokchejne/>
10. Electronic resource: [URL]: <https://plusworld.ru/daily/cat-kriptovalyuty/binance-obyavila-o-programme-audita-bezopasnosti-project-shield/>
11. Electronic resource: [URL]: https://www.tadviser.ru/index.php/Статья:Криптовалюта_в_России

Аудит 5.2.3 УДК 657.6

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, v.chaya@mail.ru

КОБОЗЕВА Надежда Васильевна,

к.э.н., заместитель председателя Правления СРО ААС, директор по контролю деятельности СРО ААС, доцент кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, nadezdakob@yandex.ru

Институт аудита как элемент национальной системы противодействия коррупции

Аннотация. Целеполагание аудиторской деятельности – защита такой охраняемой законом ценности, как право граждан и юридических лиц на получение информации. Реализация потенциала института аудита как важного элемента инфраструктуры финансовой системы России, обладающего функциональным инструментарием в части антикоррупционного комплаенса, который реализуется на разных уровнях (корпоративном, отраслевом, государственном), будет способствовать укреплению национальной системы противодействия коррупции.

Ключевые слова: аудит, внешний контроль деятельности, саморегулируемая организация аудиторов, антикоррупционный комплаенс, Федеральное Казначейство, Банк России, противодействие коррупции.

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

KOBOZEVA Nadezhda Vasilyevna,
 Candidate of Economics, Deputy Chairman of the Board of SRO AAS,
 Director for Monitoring the Activities of SRO AAS,
 Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit
 of the Faculty of Economics of Lomonosov Moscow State University,
 nadezdakob@yandex.ru

Audit institute as an element of the National anti-corruption system

Abstract. The goal-setting of audit activity is the protection of such legally protected values as the right of citizens and legal entities to receive information.

The realization of the potential of the audit institute as an important element of the infrastructure of the Russian financial system, which has functional tools in terms of anti-corruption compliance, which is implemented at different levels (corporate, sectoral, state), will contribute to strengthening the national anti-corruption system.

Keywords: audit, external control of activities, audit organization, anti-corruption complex, Federal Treasury, Bank of Russia, anti-corruption.

Аудит, являясь относительно молодым институтом в контрольной среде государства, призван решать важнейшие задачи верификации востребованной пользователями финансовой информации.

Целеполагание аудита: обеспечение общества и государства достоверной и оперативной информацией, необходимой инвесторам для принятия экономически значимых решений и государству для решения глобальных задач, включая анализ ретроспективной динамики для целей бюджетирования.

Аудит, являясь неотъемлемой частью системы финансового контроля России, обладает функциональным инструментарием в части антикоррупционного комплаенс, который реализован на разных уровнях:

- корпоративном
- отраслевом
- государственном.

Схематично указанный инструментарий представлен на рис. 1.

Рассмотрим более подробно структуру антикоррупционного комплаенс в аудиторской деятельности.

Говоря о корпоративном и отраслевом уровне антикоррупционного комплаенс в аудите, следует иметь в виду достаточно жесткую регуляторику в аудиторской профессии: установлены четкие требования к системе внутреннего контроля в аудиторской организации, существует трехконтурный допуск в профессию, имеются обязательные к соблюдению этические требования и трехуровневый внешний контроль за соблюдением обязательных требований.

Что касается корпоративного уровня (требований к аудиторской организации), то он характеризуется следующими аспектами:

- четкие требования к системе внутреннего контроля аудиторской организации (которая является обязательной в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» [1 ст.10] (далее – Закон об аудиторской деятельности), включая антикоррупционные и этические составляющие (установленные международными стандартами аудита и этическими нормами)
- жесткая стандартизация процессов проведения аудита и оказания аудиторских услуг: аудиторская деятельность осуществляется в

соответствии с международными стандартами аудита, а также иными требованиями, установленными Банком России, саморегулируемой организацией аудиторов [1 ст.2];

- непрерывное обучение персонала антикоррупционному комплаенс: аудитор обязан в течение каждого календарного года проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым саморегулируемой организацией аудиторов [1 ст.11; 5; 6].

На отраслевом уровне в аудиторской профессии внедрены антикоррупционные механизмы:

- трехконтурный допуск в профессию, который осуществляют саморегулируемая



Рис. 1. Направления антикоррупционного комплаенс в аудиторской деятельности.

организация аудиторов, Федеральное Казначейство, Банк России [1 ст. 3, ст. 5.1], купируя появление недобросовестных игроков;

- обязательные к применению отраслевые нормы антикоррупционного комплаенс: Кодекс профессиональной этики аудиторов [3], Требования к безупречной деловой репутации аудиторов, аудиторских организаций, физических лиц и коммерческих организаций, желающих стать членами саморегулируемой организации аудиторов в качестве соответственно аудиторов и аудиторских организаций [6], принимаемые саморегулируемой организацией аудиторов и обязательные для аудиторов и аудиторских организаций;

- правила конкурсных отборов аудиторов: выработаны рекомендации по организации и проведению открытых конкурсов на право заключения договора на проведение аудита; определены подходы к определению нестоимостных критериев оценки заявок, окончательных предложений участников закупки аудиторских услуг и порядка их оценки;
- трехуровневый внешний контроль и надзор.

Внешний контроль деятельности аудиторских организаций, аудиторов осуществляют:

- 1) саморегулируемая организация аудиторов – в отношении аудиторских организаций, аудиторов;

- 2) Казначейство России – в отношении аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям.

Банк России осуществляет надзор за деятельностью аудиторских организаций на финансовом рынке в части оказания ими аудиторских услуг общественно значимым организациям на финансовом рынке.

Вышесказанное позволяет сказать о наличии действенных инструментов антикоррупционного комплаенс на корпоративном и отраслевом уровне в аудиторской деятельности.

Спектр услуг аудиторские компании, особенно крупных, включает работу высококвалифицированных комплаенс-экспертов, оказывающую среди прочего все более востребуемую бизнесом услугу форензик – деятельность по предупреждению и выявлению фактов корпоративного мошенничества, коррупционных схем и иных неправомерных действий работников компании.

Рассматривая аудит как часть системы финансового контроля государства, необходимо отметить, что Закон об аудиторской деятельности устанавливает следующую обязанность аудиторской организации: информировать собственников аудируемого лица или его руководителя о ставших известными случаях коррупционных правонарушений, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев. В случае, если учредители аудируемого лица либо его руководитель не принимают надлежащих мер по рассмотрению указанной информации, аудиторская организация обязана проинформировать об этом соот-

ветствующие уполномоченные государственные органы.

Говоря о возможностях аудита по противодействию коррупции на различных уровнях национальной антикоррупционной системы, необходимо отметить и недостатки практики применения указанных выше норм и правил.

В частности, несмотря на наличие достаточно емкого инструментария антикоррупционного комплаенс, следует отметить, что регуляторы и пользователи услуг периодически выявляют недостатки его практического применения.

В контексте корпоративных и отраслевых проблем следует отметить следующее:

- стовор с клиентами (нарушение принципа независимости) как следствие обхода процедур системы внутреннего контроля и нарушения обязательных требований;

- введение в заблуждение заинтересованных пользователей финансовой информации относительно ее достоверности (и нанесение этим ущерба обществу и государству);
- наличие в аудиторском сообществе недобросовестных игроков, действующих в обход обязательных требований;

- несовершенство конкурсных процедур, допускающих отбор «комфортных» аудиторов.

Как следствие происходит снижение доверия к профессии и результатам работы аудиторов.

При оказании консалтинговых услуг комплаенс-эксперты аудиторских организаций отмечают следующие недостатки антикоррупционных комплаенс программ в бизнесе:

- отсутствие антикоррупционных комплаенс программ у значительной части экономических субъектов;
- сокращение антикоррупционных комплаенс программ, созданных исключительно для выполнения обязательств перед зарубежными партнерами.

Какие меры позволяют решить обозначенные выше проблемы на корпоративном и отраслевом уровне:

- усиление ответственности недобросовестных аудиторов (включая дисциплинарную, административную, уголовную) с внесением соответствующих изменений в Кодекс об административных правонарушениях и Уголовный кодекс;
- усиление ответственности аудируемых лиц, составляющих недостоверную финансовую информацию с внесением соответствующих изменений в Кодекс об административных правонарушениях и Уголовный кодекс.

Распространение обязательных норм антикоррупционного комплаенс (Кодекса профессиональной этики бухгалтеров);

- пересмотр законодательного регулирования конкурсных процедур отбора аудиторов (рассмотрение возможности отказа от применения Федерального закона № 44-ФЗ от 5 апреля 2013 года «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муници-

пальных нужд» и перехода к Федеральному закону № 223-ФЗ от 18.07.2011, «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц»);

- повышение эффективности внешнего контроля деятельности аудиторов (установление на законодательном уровне возможности применения профессионального суждения контролерами Казначейства России и саморегулируемой организации аудиторов).

В целях стимулирования антикоррупционных комплаенс программ в бизнес структурах представляется целесообразным внесение изменений в законодательство, в частности Кодекс об административных правонарушениях, в части мер для бизнеса, чтобы обеспечить внедрение корпоративных программ по противодействию коррупции.

Реализация указанных мер будет способствовать повышению эффективности аудита как неотъемлемой части финансовой системы государства и укреплению национальной системы противодействия коррупции.

Литература

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 года.

2. «Международный стандарт контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н).

3. Кодекс профессиональной этики аудиторов. – https://sroaas.ru/upload/iblock/3b1/211119_Kodeks-etiki-AAS_vst-v-silu-s-01.01.2022_.pdf

4. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций – членов Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество». – https://sroaas.ru/upload/iblock/ea0/210514_Pravilanezavisimosti-AAS_vstupayut-v-silu-s-15.06.21_-format.pdf.

5. Электронный ресурс. – https://sroaas.ru/povyshenie_kvalifikacii/programmypkval-2023/

6. Требования к деловой (профессиональной) репутации аудиторов, аудиторских организаций – членов СРО ААС, физических лиц и коммерческих организаций, желающих стать членами СРО ААС в качестве соответственно аудиторов и аудиторских организаций. – <https://sroaas.ru/about/documents/>.

References

1. Federal Law «On Auditing Activities» No. 307-FZ of December 30, 2008.

2. «International Quality Control Standard 1 «Quality control in Audit organizations conducting audits and reviews of financial statements, as well as performing other tasks that provide confidence and related services» (put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 09.01.2019 N 2h).

3. The Code of Professional Ethics of Auditors. – https://sroaas.ru/upload/iblock/3b1/211119_Kod-eks-etiki-AAS_vst-v-silu-s-01.01.2022_.pdf.

4. Rules of independence of auditors and audit organizations – members Self-regulatory organization of auditors of the Association "Com-

monwealth". – https://sroaas.ru/upload/iblock/ea0/210514_Pravila-nezavisimosti-AAS_vstupayut-v-silu-s-15.06.21_.format.pdf.

5. URL: https://sroaas.ru/povyshenie_kvalifikacii/programmy-pkval-2023/.

6. Requirements for the business (profes-

sional) reputation of auditors, audit organizations – members of SRO AAS, individuals and commercial organizations wishing to become members of SRO AAS as auditors and audit organizations, respectively. – <https://sroaas.ru/about/documents/>.

Управленческий учет 5.2.3 УДК 657.6

*СЕРДЮК Вера Николаевна,
д.э.н., профессор, заведующий кафедрой учета, анализа и аудита
Донецкого государственного университета
vera290256@mail.ru*

Аудит налога на прибыль организаций

Аннотация. В статье предложена методика проведения аудита достоверности, полноты и своевременности исчисления, объявления и уплаты налога на прибыль организаций.

Ключевые слова: аудит, методика аудита, налоговый аудит, методика налогового аудита, налог на прибыль организаций, аудит налога на прибыль организаций.

*SERDYUK Vera Nikolaevna,
Doctor of Economics, Professor
Head of the Department of Accounting, Analysis and Audit
Donetsk State University,
vera290256@mail.ru*

Audit of corporate income tax

Abstract. The article proposes a methodology for conducting an audit of the reliability, completeness and timeliness of calculation, declaration and payment of corporate income tax.

Keywords: audit, audit methodology, tax audit, tax audit methodology, income tax of organizations, audit of corporate income tax.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» «налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций» относится к прочим связанным с аудиторской деятельностью услугам [1]. Однако мировая и отечественная практика показывает, что оказание данных услуг является наиболее востребованным направлением добровольного аудита. Поэтому услуги, связанные с проверкой достоверности, полноты и своевременности исчисления, объявления и уплаты налогов и сборов, скромно названные в Законе «прочими», в настоящее время получили новый статус – налоговый аудит. Под ним понимается «выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах

нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды» [2].

Одобренная Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» предусматривает аудиторские задания по выполнению налогового аудита и сопутствующих услуг по налоговым вопросам, которые могут быть поручены аудиторской организации: оценку правильности определения налоговой базы и налоговых обязательств, правомерности применения налоговых льгот; расчет налоговых последствий для экономического субъекта в случаях некорректного применения норм налогового законодательства и др. [2]. Однако настоящая методика не регулирует по-

рядок действий аудиторской организации. Поэтому можно предложить реализовать методику налогового аудита в отношении проверки одного из наиболее проблемных налогов – налога на прибыль организаций – следующим образом (рис. 1).

При подготовке к аудиту налога на прибыль организаций необходимо изучить не только технологические и организационные особенности хозяйственной деятельности клиента, влияющие на формирование его финансовых результатов, но и приказ об учетной политике в части налогообложения прибыли. Это обусловлено тем, что Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ) налогоплательщику предоставлено право [3]:

- выбора метода признания доходов и расходов (кассовый или метод начисления);
- выбора системы исчисления и уплаты ежемесячных авансовых платежей налога на прибыль организации (исходя из суммы

Методика аудита налога на прибыль организаций					
↓	↓	↓	↓	↓	↓
Объект аудита налог на прибыль организаций	Цель аудита проверка достоверности, полноты и своевременности исчисления, объявления и уплаты налога на прибыль организаций	Задачи аудита - подтверждение достоверности и полноты первичных данных относительно определения доходов; - оценка правильности определения расходов и отнесения их к соответствующему налоговому периоду; - проверка своевременности объявления и уплаты в бюджет налога на прибыль организаций; - предупреждение возможных финансовых санкций и судебных исков, связанных с нарушениями порядка исчисления, объявления и уплаты налога на прибыль организаций	Этапы и стадии аудита - подготовка к аудиту (предварительное обследование объекта и планирование); - проведение аудита (сбор аудиторских доказательств, отчетность по результатам аудита); - реализация результатов аудита (доведение результатов аудита до заинтересованных лиц, проверка проведенных мероприятий по результатам аудита)	Методы аудита - общенаучные (анализ, синтез, моделирование и др.); - собственные (фактического контроля, расчетно-аналитические, документальные, обобщения и реализации результатов аудита)	Источники информации - данные организации-клиента (документы, регистры налогового и бухгалтерского учета, налоговая и финансовая отчетность); - данные, полученные под контролем аудитора; - информация, полученная от третьих лиц

Рис. 1. Методика аудита налога на прибыль организаций. Источник: собственная разработка автора.

Таблица 1.

Основные направления программы аудита налога на прибыль организаций.

Задачи аудита	Направления аудита
Идентификация	Убедиться в том, что объект налогообложения отражен в установленном порядке
Оценка	Убедиться в том, что налоговая база и налог на прибыль организаций отражены в учете и отчетности в достоверной оценке
Представление и раскрытие	Убедиться в том, что налог на прибыль организаций правильно классифицирован в учете и налоговой отчетности и что вся необходимая информация полностью, адекватно и своевременно раскрыта в учете и налоговой отчетности

авансового платежа, исчисленного за предыдущий отчетный период, или исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению);

- выбора метода оценки расхода сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг) (метод оценки по стоимости единицы запасов, или по средней стоимости, или по стоимости первых по времени приобретений);

- создавать резерв по сомнительным долгам;

- выбора метода начисления амортизации (линейный или нелинейный);

- применять к основной норме амортизации специальный повышающий коэффициент;

- начисления амортизации по нормам ниже установленных;

- включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к третьей-седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных

средств, полученных безвозмездно), а также не более 10% в (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к третьей-седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств;

- создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств;

- уменьшить сумму налога на прибыль организаций (авансового платежа) на сумму торгового сбора, уплаченного в налоговом (отчетном) периоде.

Выбор, сделанный налогоплательщиком, должен быть учтен аудитором при подготовке программы проверки налога на прибыль организаций, основные направления которой представлены в табл. 1.

Основные направления программы аудита налога на прибыль организаций реализуются благодаря выполнению соответствующих аудиторских процедур в рамках этапа проведения проверки (табл. 2).

В ходе проведения проверки правильности расчета, полноты и своевременности перечисления налога на прибыль органи-

заций аудитор должен следующим образом учесть реализацию налогоплательщиком предоставленного ему права выбора порядка определения налоговой базы.

Если налогоплательщик выбрал кассовый метод, необходимо убедиться в том, что расходы признаются в момент погашения задолженности путем фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы ее оплаты (табл. 3).

Если налогоплательщик выбрал метод начисления, аудитор проверяет, соблюдается ли установленный НК РФ порядок определения и списания расходов, представленный на рис. 2. Однако следует иметь в виду, что налогоплательщики, оказывающие услуги, вправе отнести сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства [3].

Если клиент осуществляет оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю, аудитор должен учесть особенности формирования расходов, приведенные на рис. 3.

Много проблемных моментов возникает при аудите операций с амортизируемым имуществом. В первую очередь следует убедиться в том, что клиент на законных основаниях [3] признал в налоговом учете те или иные объекты основных средств и нематериальных активов:

- подтверждены ли документально их первоначальная стоимость и введение в эксплуатацию;

- предполагается ли использование объекта с получением экономических выгод (дохода) в течение периода, превышающего 12 месяцев;

Таблица 2.

Характеристика этапа проведения аудита налога на прибыль организаций и аудиторских процедур.

№ п/п	Стадии проверки	Аудиторские процедуры	Содержание аудиторских процедур
1	Проверка наличия и качества составления первичной документации, связанной с исчислением налоговой базы по налогу на прибыль организаций	<p>Проверка документов по формальным признакам</p> <p>Проверка документов по содержанию</p> <p>Арифметическая проверка документов</p> <p>Нормативная проверка документов</p> <p>Встречная проверка документов</p>	<p>Подтверждение:</p> <ul style="list-style-type: none"> - точности заполнения бланка документа; - наличия всех необходимых реквизитов; - своевременности составления документа; - соответствия подписей лиц, которые составили документ <p>Сопоставление данных операций, указанных в документе, с аналогичными или взаимосвязанными данными технологического процесса с целью установления законности (достоверности) зафиксированных операций</p> <p>Пересчет результатов таксировки, общих итогов, согласование начислений и удержаний (скидок) и т.п. с целью определения правильности подсчетов</p> <p>Сопоставление фактических затрат на единицу изделия, работы или услуги с нормативными или плановыми (установленными законами, постановлениями, сметами, лимитами) с целью установления обоснованности списания на производство сырья, основных и вспомогательных материалов, использования фонда оплаты труда</p> <p>Сверка (сопоставление) данных, отраженных в документе, с данными второго экземпляра этого же документа, с записями в других взаимосвязанных документах; при необходимости – с аналогичными документами контрагента</p>
2	Проверка правильности определения налоговой базы и расчета налога на прибыль организаций	<p>Проверка правильности определения дохода от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационных доходов</p> <p>Проверка правильности определения расходов от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационных расходов</p> <p>Проверка порядка исчисления налоговой базы и налога на прибыль организаций с учетом требований законодательства, действующего в аудируемом периоде</p> <p>Проверка соблюдения даты возникновения налоговых обязательств</p>	<p>выполнение программы аудита определения налоговой базы, исчисления налога на прибыль организаций.</p> <p>В частности, проверяется:</p> <ul style="list-style-type: none"> - все ли доходы, понесенные налогоплательщиком, включены в состав доходов соответствующего налогового периода; - применение «обычной» цены при формировании дохода в части дохода от реализации товаров, работ, услуг; - оценка остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции на складе, продукции отгруженной, но нереализованной на конец отчетного (налогового) периода; - соблюдение работодателем трудового законодательства на предмет выявления фактов использования труда наемных лиц без надлежащего оформления трудовых отношений; начисления выплат, не предусмотренных законодательством; нарушений законодательства относительно начисления единого страхового взноса и т.д.
3	Проверка полноты и своевременности уплаты налога на прибыль организаций	<p>Проверка сумм уплаченного налога на прибыль организаций</p> <p>Проверка своевременности перечисления налога на прибыль организаций</p>	<p>Сопоставление налоговой отчетности, в которой объявлена сумма налога на прибыль организаций, с данными выписок банка, платежных поручений, квитанций и т.п.</p> <p>Сопоставление дат перечисления налога на прибыль организаций, зафиксированных в выписках банка, платежных поручениях, квитанциях и т.п., с датами предельного срока их уплаты</p>
4	Проверка правильности отражения информации о расчетах с бюджетом по налогу на прибыль организаций в регистрах аналитического и синтетического бухгалтерского учета, а также в аналитических регистрах налогового учета	<p>Ознакомление с остатками по субсчету «Налог на прибыль организаций» к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам»</p> <p>Проверка полноты отражения хозяйственных операций, связанных с определением доходов и расходов, в регистрах аналитического и синтетического бухгалтерского учета, а также в аналитических регистрах налогового учета</p> <p>Проверка точности отражения расчетов с бюджетом по налогу на прибыль организаций</p> <p>Проверка согласованности информации, представленной в первичных документах с данными регистров аналитического и синтетического бухгалтерского учета, а также аналитических регистров налогового учета</p>	<p>Получение информации о недоплатах и переплатах по налогу на прибыль организаций</p> <p>Сопоставление информации, приведенной в первичных документах, с данными аналитического, синтетического бухгалтерского учета, аналитических регистров налогового учета и бухгалтерской и налоговой отчетности на предмет их абсолютной тождественности</p>

Таблица 3.

Признание расходов при кассовом методе.

Состав расходов	Порядок признания расходов
Материальные расходы	Учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство
Расходы на оплату труда	Учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц.
Суммы начисленной амортизации	Учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. При этом допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве. Аналогичный порядок применяется в отношении капитализируемых расходов
Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией	Расходы на уплату налогов, сборов и страховых взносов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов, сборов и страховых взносов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик гасит указанную задолженность
Внереализационные расходы	Обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией, в основном признаются по дате уплаты и/или на последнее число отчетного (налогового) периода

Источник: статьи 273 и 265 НК РФ [3].

- соблюдается ли стоимостной критерий для отнесения объекта к амортизируемому имуществу, установленный НК РФ в сумме не менее 100 000 рублей;

- выведены ли из состава амортизируемых основных средств объекты, находящиеся

по решению руководства на консервации продолжительностью свыше трех месяцев, реконструкции и модернизации продолжительностью свыше двенадцати месяцев;

- включены ли в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной

стоимости за вычетом ранее списанных расходов объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию, если налогоплательщик воспользовался правом включать в состав расходов отчетного (налогового) периода установленную п. 9 ст. 258 НК РФ [3] часть расходов на капитальные вложения или расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Далее необходимо проверить правильность формирования амортизационной политики в налоговом учете:

- установление сроков полезного использования с целью отнесения объектов основных средств в соответствующие амортизационные группы;

- использование норм амортизации для амортизационных групп основных средств, установленных статьей 259 НК РФ [3], при выборе нелинейного метода;

- пообъектное начисление амортизации при выборе линейного метода;

- расчет остаточной стоимости амортизируемого имущества;

- применение повышающих или понижающих коэффициентов к основной норме амортизации;

- порядок окончания начисления амортизации в зависимости от выбранного метода.

Аудитор должен убедиться в том, что налогоплательщики, избравшие кассовый метод налогового учета, осуществляют начисление амортизации лишь оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве, как это предусмотрено статьей 273 НК РФ [3].

В соответствии со статьей 260 НК РФ расходы на ремонт основных средств и иного



Рис. 2. Расходы налогоплательщика, определяемые и списываемые по методу начисления. Источник: разработано автором на основе статьи 272 НК РФ [3].



Рис. 3. Формирование расходов налогоплательщиками, осуществляющими оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю.
Источник: разработано автором на основе статьи 320 НК РФ [3].

имущества, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат [3]. Если работы выполнялись хозяйственным способом, нужно проверить, не было ли завышения расходов за счет отдельного представления в соответствующих статьях выплаченной ремонтникам заработной платы; уплаченных страховых взносов с неё; оплаченных коммунальных услуг, принятых ремонтными подразделениями и т.п.

Если налогоплательщик воспользовался правом создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств, аудитор должен проверить определение совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений в резерв, а также порядок списания суммы фактически осуществленных затрат на проведение ремонта за счет средств указанного резерва.

Как видно из вышесказанного, для выполнения программы проверки правильности расчета, полноты и своевременности пере-

числения налога на прибыль организаций аудитору необходимо изучить огромный массив законодательной, нормативной, справочной и фактографической информации. В этих условиях совершенствование практики оказания аудиторских услуг немыслимо без применения современных IT-технологий, в частности, без использования базовых элементов искусственного интеллекта. При этом входными параметрами выступают нормы, установленные НК РФ и законами в области налогов и сборов, а также оцифрованные в рамках бухгалтерских компьютерных программ сведения о хозяйственной деятельности аудируемой организации. Метод интеллектуального анализа этих данных на основе нейросетевого математического моделирования позволит выявить налоговые правонарушения с минимизацией аудиторского риска.

Литература

1. ФЗ от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/.
2. Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие

услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 Протокол № 1). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28966/.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (с дополнениями и изменениями) – URL: <https://www.nalog.gov.ru/>.

References

1. Federal Law of 30.12.2008 № 307-FZ «On Auditing activities». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/.
2. Methodology of audit activity «Tax audit and other related services on tax issues. Communication with tax authorities» (approved by the Commission on Auditing Activities under the President of the Russian Federation on 11.07.2000 Protocol № 1). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28966/.
3. Tax Code of the Russian Federation of 31.07.1998 № 146-FZ (with additions and amendments). – URL: <https://www.nalog.gov.ru/>.

Экономический анализ 5.2.3 УДК 657.6

УЛЬЯНОВА Наталья Васильевна,
д.э.н., доцент, кафедра учета, анализа, аудита
экономического факультета
ФГБОУ ВО «Московский государственный университет
имени М.В. Ломоносова»,
n.ul@inbox.ru

ЗОЛОТУХИНА Татьяна Сергеевна,
аспирант кафедры учета, анализа, аудита,
экономического факультета
ФГБОУ ВО «Московский государственный университет
имени М.В. Ломоносова»,
zolutuhina.tanya99@gmail.com

Современные методы анализа и управления оборотным капиталом

Аннотация. В статье на основе логических и счетных связей и дедуктивного метода разрабатывается методика взаимосвязанных показателей оборачиваемости, длины операционного и финансового циклов, рентабельности, которая может применяться для оценки эффективности операционной деятельности. Преимущество указанной методики заключается в ее адаптации к современным нововведениям в области учета и финансовой отчетности. Полученные результаты могут быть интересны менеджерам, консультантам, аналитикам, собственникам бизнеса для обоснования управленческих и финансовых решений.

Ключевые слова: оборотный капитал, товарные запасы, дебиторская задолженность, кредиторская задолженность, операционный цикл, финансовый цикл, оборачиваемость, рентабельность.

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

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

Modern methods of analysis and management of working capital

Abstract. In the article, on the basis of logical and counting connections and deductive method, the methodology of interrelated indicators of turnover, the length of operational and financial cycles, profitability, which can be used to assess the effectiveness of operating activities, is developed. The advantage of this methodology is its adaptation to modern innovations in accounting and financial reporting. The results obtained may be of interest to managers, consultants, analysts, and business owners to justify managerial and financial decisions.

Keywords: working capital, inventories, accounts receivable, accounts payable, operating cycle, financial cycle, turnover, profitability.

Введение

Управление оборотным капиталом – основа операционной деятельности. Как показывает статистика, около 77% российских компаний считают, что главным направлением их внутреннего развития является эффективное управление операционной деятельностью¹. Однако введение в учет и отчетность оценок, основанных на профессиональном суждении, придает совершенно новое понимание традиционным объектам, при-

знаваемым в учете и отчетности. В первую очередь это касается МСФО 15 «Выручка»². Трансформация оценки объектов учета неминуемо затрагивает трактовку показателей оборачиваемости и рентабельности, основанных на данных бухгалтерского учета и отчетности. Поэтому возникла необходи-

мость осознания учетных нововведений с точки зрения их влияния на показатели анализа и управления оборотным капиталом.

Другим ракурсом взгляда на вопросы эффективности операционной деятельности является соотношение результатов анализа, выполняемого для управленческих целей, и анализа финансовой отчетности, выполняемого для принятия инвестиционных решений, в том числе решений, связанных с привлечением краткосрочных кредитов и займов. Как правило, для управленческих целей перечень показателей анализа является неопределенным или, скорее, неограниченным. Для целей финансового анализа обычно используют традиционные показатели оборачиваемости

¹ PWC. Актуальность управления и автоматизации оборотного капитала и финансовых рисков [сайт]. URL: <https://v8.1c.ru/upload/iblock/56f/56f6a045a52a7be62880e01b502b9dfd.pdf> (дата обращения 10.08.2023). Текст: электронный

² «Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15. Выручка по договорам с покупателями» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н) (ред. от 04.06.2018). URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&basе=LAW&n=300900&dst=1000000001&cacheid=C0A A99535B51A8FEAE7269B8F6D559F9&mode=splus&rnd=SvdqCvToRBHsFbc92#UavqCvT0UGPvLxXD1> (дата обращения 10.09.2023). Текст: электронный.

и рентабельности, не вдаваясь в нюансы их расчета и интерпретации [1, 2, 3, 4, 5].

Здесь следует отметить, что решения в области внутреннего управления оборотным капиталом непосредственно воздействуют на показатели распределения оборотного капитала на запасы, дебиторскую задолженность и деньги в активе баланса и на краткосрочные источники их финансирования в пассиве баланса. Следовательно, такой показатель, как длина операционного (или финансового) цикла, который обычно относят к сфере финансового менеджмента [6, 7], непосредственно затрагивает расчет показателей рентабельности на основе финансовой отчетности.

В этой связи возникла идея разработки некоторой системы показателей анализа и управления оборотным капиталом, которая могла бы быть полезной и для внутренних, и для внешних пользователей и, главное, могла бы формировать всестороннее понимание о кругообороте оборотного капитала.

Отсюда цель настоящей статьи – разработка методики показателей анализа и управления оборотным капиталом на основе взаимосвязанных показателей оборачиваемости и рентабельности, актуализированных в соответствии с современным содержанием национальных и международных стандартов учета и финансовой отчетности.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- сформулировать однозначную трактовку показателей оборачиваемости в зависимости от применяемых оценок активов и выручки;
- связать показатели оборачиваемости и длину операционного и финансового циклов;
- сформулировать однозначную трактовку показателей рентабельности в зависимости от применяемых оценок активов и прибыли;
- раскрыть взаимосвязь длины финансового цикла и рентабельности операционной деятельности;
- сформулировать рекомендации по расчету перечисленных выше показателей для целей управленческого анализа и анализа финансовой отчетности.

Объект настоящего исследования – методы анализа и управления оборотным капиталом на основе данных учета и финансовой отчетности.

Предмет исследования – разработка методики взаимосвязанных показателей оценки эффективного использования оборотного капитала с учетом современных изменений в области учета и финансовой отчетности.

Особенности кругооборота оборотного капитала

В рамках данной публикации под оборотным капиталом понимается часть краткосрочного капитала, которая полностью обращается (возвращается) за один операционный цикл.

Под операционным циклом понимается период времени с момента признания сырья и материалов до момента погашения дебиторской задолженности, причитающейся за проданную готовую продукцию, товары, работы услуги (далее по тексту – продукция). Операционный цикл включает:

- период трансформации сырья и материалов в проданную готовую продукцию (производственный цикл);
- период трансформации дебиторской задолженности в наличные деньги.

Возврат оборотного капитала невозможен без своевременного погашения кредиторской задолженности, которая возникает вследствие приобретения материальных запасов и их преобразования в готовую продукцию. Поэтому для управления денежными потоками в операционной деятельности используется понятие финансового цикла, под которым понимается период времени между датой погашения кредиторской задолженности и датой получения наличных денег в виде дебиторской задолженности.

Процесс оборота оборотного капитала характеризуется следующими особенностями:

- оборотные материальные активы (материальные запасы, товарные запасы) полностью используются в рамках одного производственного и операционного циклов и одновременно переносят всю свою стоимость на произведенную продукцию. Преобразование материальных активов в процессе производственного и операционного циклов создает операционную прибыль;
- дебиторская задолженность обычно полностью погашается в процессе операционного цикла, превращаясь из задолженности в наличные деньги, увеличивая последние. Оборот краткосрочной дебиторской задолженности не создает прибыль, но является необходимым условием для продолжения операционной деятельности;
- кредиторская задолженность обычно полностью погашается в процессе финансового цикла, уменьшая наличные деньги. Оборот краткосрочной кредиторской задолженности обычно не влияет на операционную прибыль, но также является условием продолжения нормальной операционной деятельности;
- наличные деньги – конечная форма возврата оборотного капитала; их сумма должна быть минимальна, т.к. деньги не создают операционной прибыли. Они должны быть вложены в новый оборот материальных активов.

Как видно, оборотный капитал в процессе операционного и финансового циклов постоянно претерпевает изменение формы с денежной на товарную и с товарной снова в денежную. Способность к обороту (нахождение в постоянном обороте) – есть первая характеристика эффективного использования оборотного капитала [1, 2, 3, 4, 5].

Сложность в управлении оборотным капиталом заключается в нахождении оптимального баланса между оборачиваемостью и рентабельностью [8, 9, 10]. Компания мо-

жет не получить прибыль, но быстро продать продукцию по низким ценам. Низкая рентабельность и высокая оборачиваемость постепенно затормозят процесс восполнения оборотного капитала. Напротив, оборотные активы могут приносить высокую прибыль, но при этом не продаваться. Следствием низкой оборачиваемости будет хотя бы временная неплатежеспособность, что потребует привлечения заемных финансовых ресурсов и снизит рентабельность операционной деятельности [10, 11, 12, 13].

В этой связи рассмотрим различные способы расчета показателей оборачиваемости и рентабельности, свяжем их с длиной операционного и финансового циклов и оценим их полезность с точки зрения внутренних пользователей и внешних инвесторов.

Оборачиваемость запасов

Оборачиваемость запасов – способность к обороту или способность к продаже – для запасов рассчитывается следующим образом:

$$K_{O3} = \frac{СПТ}{СВЗ}, \quad (1)$$

где КОЗ – коэффициент оборачиваемости материальных запасов;

СПТ – себестоимость проданной продукции за отчетный период в денежных единицах;

СВЗ – средняя величина запасов в отчетном периоде в денежных единицах.

Средняя величина запасов рассчитывается в денежном эквиваленте по формуле:

$$СВЗ = \frac{\text{запасы на начало периода} + \text{запасы на конец периода}}{2} \quad (2)$$

Коэффициент оборачиваемости вызывает количество оборотов, которые совершают материальные запасы за отчетный период. Чем выше коэффициент оборачиваемости, тем более ликвидны запасы.

Примечательно, что для точного расчета количества оборотов в формуле 1 в числителе используется показатель себестоимости продаж, соответственно, в формуле 2 в числителе также используется оценка остатков запасов по себестоимости. Использование сопоставимых оценок и в числителе, и в знаменателе в формуле 1 позволяет с высокой точностью определить количество оборотов в отчетном периоде.

Тогда можно рассчитать период оборачиваемости материальных запасов в днях:

$$П_{O3} = \frac{СВЗ}{СПТ} * Д \quad \text{или} \quad П_{O3} = \frac{Д}{K_{O3}} \quad (3)$$

где ПОЗ – продолжительность одного оборота в днях, в течение которого запасы превращаются из материальной в денежную форму;

Д – количество дней в отчетном периоде.

Если имеется доступ к данным бухгалтерского управленческого учета, то оборачиваемость материальных запасов можно рассчитать отдельно для сырья и материалов, незавершенного производства и готовой продукции (с разделением последней на готовую продукцию на складе и готовую продукцию в пути).

Если рассчитывается оборачиваемость сырья и материалов, то в формуле 1 вместо:

- показателя СПТ (себестоимость проданной продукции за отчетный период) используется показатель себестоимости сырья и материалов, переданных в незавершенное производство;

- показателя СВЗ (средняя величина запасов в отчетном периоде) используется показатель средней величины сырья и материалов.

Аналогичным образом трансформируется расчет показателей оборачиваемости незавершенного производства и готовой продукции, в которых под оборачиваемостью понимается переход на следующий этап производственного цикла. Следовательно, оборачиваемость оборотных материальных активов можно разложить на оборачиваемость соответствующих запасов на каждом этапе производственного цикла.

Необходимо отметить, что современные автоматизированные системы бухгалтерского учета, как правило, предоставляют пользователям возможность внесения данных о движении оборотных материальных активов в режиме реального времени. Некоторые проблемы практического применения такой возможности мы рассмотрели [14]. Тем не менее, если внесение информации о движении материальных активов подчинено реальному времени, то время оборота можно наблюдать непосредственно на счетах учета материальных запасов. Если ведется учет по идентифицируемым партиям, то время оборота можно наблюдать непосредственно для каждой идентифицируемой партии. Однако для принятия решений в сфере управления оборотным капиталом, скорее всего, потребуется некоторое обобщение информации об оборачиваемости материальных активов. Поэтому возможности автоматизированных систем учета в части движения запасов в режиме реального времени не подменяют собой контроль показателя оборачиваемости, рассчитанного для всей совокупности оборотных материальных активов.

При расчете оборачиваемости в формуле 1 вместо показателя СПТ (себестоимость проданной продукции за отчетный период) можно использовать показатель выручки от продажи:

$$K_{OЗв} = \frac{\text{Выручка}}{\text{СВЗ}} \quad (4),$$

где $K_{OЗв}$ – коэффициент оборачиваемости материальных запасов от выручки;

Выручка – выручка от продажи продукции за отчетный период в денежных единицах;

СВЗ – средняя величина запасов в отчетном периоде в денежных единицах.

В этой формуле в числителе используются продажные цены, а в знаменателе – средняя себестоимость остатков запасов. Продажная цена может быть выше или ниже себестоимости. Тогда при наличии прибыли, количество оборотов увеличится; при убытке – сократится. В этом случае показатель оборачиваемости показывает не столько количество

оборотов в отчетном периоде, сколько способность оборотных запасов создавать выручку в отчетном периоде. Эта способность зависит от скорости продажи и от величины прибыли или убытка в выручке от продажи.

Расчет оборачиваемости от выручки производится для всех запасов, относящихся к оборотным. Обычно такой расчет делается на основании финансовой отчетности и характеризует эффективность продаж в операционной деятельности.

Здесь необходимо сказать несколько слов о новых подходах к оценке выручки. Идеология МСФО 15 «Выручка», введенного в действие с 1 января 2018 г., допускает, что при формировании показателя выручки бухгалтер применяет профессиональное суждение. Если ранее факт продажи отражался в учете на основании первичных документов (накладных и актов) и допускал номинальное равенство выручки и суммы поступления денежных средств и (или) величины дебиторской задолженности, то теперь факт продажи и номинальная цена в накладной являются лишь поводом для применения профессионального суждения для оценки выручки [15]. Выручка оценивается бухгалтером с точки зрения всей совокупности условий заключенного договора купли-продажи (поставки) и может корректироваться в связи с наличием компонентов финансирования, переменного возмещения, возвратов и т.д. Ожидается, что аналогичные нормы будут введены и в российский стандарт по учету выручки.

В этой связи при трактовке показателя оборачиваемости от выручки следует учитывать следующее. Оборачиваемость от выручки не означает способность к генерированию выручки, равной величине денег получаемых по окончании операционного цикла. Скорее, это способность к созданию выручки в соответствии с ныне заключенными договорами, окончательная реализация которых будет осуществлена в будущем. Для формирования более внятной трактовки показателей выручки и оборачиваемости в пояснениях к финансовой отчетности следует раскрывать и сумму номинальной выручки (рассчитанной на основании реальных фактов продажи, имевших место в прошлом периоде), и сумму корректировок выручки в связи с применением профессионального суждения. Номинальная выручка в показателе оборачиваемости запасов показывает способность запасов создавать выручку как ожидаемый денежный поток. Скорректированная выручка показывает способность запасов генерировать выручку в соответствии с условиями заключенных договоров.

Для целей внутреннего и внешнего анализа можно использовать оба показателя. Более того, мы бы порекомендовали дополнить их расчетом оборачиваемости от величины операционного денежного притока. В этом показателе полностью нивелируется влияние принципа начисления и профессионального суждения на оценку оборачиваемости.

Необходимо также сказать, что примененная идеология МСФО 15 «Выручка» допускает, что при наличии в договоре условий о возврате, в активе баланса могут признаваться оборотные запасы, в отношении которых ожидается реализация права покупателя на возврат. Не вдаваясь в проблему осмотрительности при отражении данных запасов в активе, отметим, что указанная величина также должна раскрываться в пояснениях к отчетности. В противном случае, в анализ оборачиваемости включаются оборотные активы, которые на дату составления отчетности в реальности отсутствуют.

Уровень материальных (товарных) запасов

Уровень материальных (товарных) запасов показывает обеспеченность запасами в днях. Данный показатель рассчитывается по формуле:

$$УТЗ = \frac{TЗ * Д}{СТ} \quad (5),$$

где УТЗ – уровень товарных запасов в днях; ТЗ – товарные запасы на конец периода в денежных единицах;

Д – количество дней в отчетном периоде;

СТ – стоимость продаж в отчетном периоде в денежных единицах.

Для данного показателя не существует оптимального уровня. Например, для продуктовых компаний он может быть меньше в виду ограниченности срока годности готовой продукции. Для компаний с выраженной сезонностью продаж он будет сильно переменчив в зависимости от сезона.

Для расчета уровня товарных запасов можно использовать разные оценки запасов, которые повлияют на прогнозный характер данного показателя.

Так, если в числителе использовать не среднюю стоимость запасов в прошлом периоде (как было при расчете оборачиваемости), а остатки товарных запасов по себестоимости на конец периода, то УТЗ покажет, на сколько дней хватит оборотных запасов, при условии, что в будущем будет продано по себестоимости примерно столько же, сколько и в прошлом периоде. В такой интерпретации показатель можно рассчитывать на основе финансовой отчетности. Сравнивая показатели УТЗ для ряда отчетных периодов, можно судить о стабильности ведения операционной деятельности.

Если стоимость продаж (СТ) оценивать исходя из прогнозируемых продаж, то УТЗ покажет, на сколько дней хватит запасов при условии, что будет продано столько, сколько ожидается в следующем отчетном периоде. Для этого случая и стоимость остатков запасов на конец периода (ТЗ) и стоимость продаж в прогнозном периоде (СТ) следует оценивать по продажной цене, которая будет использоваться в прогнозном периоде. В противном случае (при несопоставимости оценок в числителе и в знаменателе формулы 5), показатель потеряет смысл.

Обычно расчет уровня товарных запасов используют в управленческом анализе для

управлениями остатками запасов краткосрочной перспективе. Уместно такой расчет производить для каждого вида запасов на разных этапах производственного и операционного циклов. Однако, по сути, уровень товарных запасов является показателем оборачиваемости в днях, рассчитанным на основании фактических данных об остатках запасов и ожидаемых продажах.

Оборачиваемость дебиторской задолженности и длина операционного цикла

Для дебиторской задолженности способность к обороту означает ее переход в наличные деньги, т.е. ее полное погашение. При нормальном течении операционного цикла вся дебиторская задолженность превращается в наличные деньги. Для оценки эффективности оборота дебиторской задолженности используют показатель оборачиваемости:

$$K_{\text{ОДЗ}} = \frac{\text{Выручка}}{\text{ДЗ}_{\text{ср}}} \quad (6),$$

где $K_{\text{ОДЗ}}$ - показатель, отражающий количество превращений дебиторской задолженности в денежные средства за отчетный период;

Выручка - выручка в продажных ценах в отчетном периоде;

$\text{ДЗ}_{\text{ср}}$ - средняя дебиторская задолженность в денежных единицах.

Ее величина рассчитывается следующим образом:

$$\text{ДЗ}_{\text{ср}} = \frac{\text{ДЗ на начало периода} + \text{ДЗ на конец периода}}{2} \quad (7),$$

Показатель оборачиваемости дебиторской задолженности показывает, насколько эффективно компания обычно собирает долги с дебиторов: чем больший коэффициент, тем больше компания получила денежных средств от своих покупателей. Примечательно, что в данном случае выручка измеряется в продажных ценах и дебиторская задолженность представляет собой долг покупателя в продажных ценах. Использование сопоставимых оценок в числителе и знаменателе формулы 6 позволяет с уверенностью судить о собираемости дебиторской задолженности в отчетном периоде.

Однако, если по отношению к выручке и дебиторской задолженности, признаваемых в финансовой отчетности, будет применяться профессиональное суждение бухгалтера, то трактовка показателя несколько изменится. Скорее всего, это будет оценка собираемости дебиторской задолженности с учетом условий продажи, которые могут быть реализованы в соответствии с заключенными договорами в будущем. Как мы писали выше, такая трактовка несколько «отрывается» от реальных денежных потоков. Поэтому для формирования полноценной оценки собираемости дебиторской задолженности можно также рассчитать оборачиваемость от операционного притока денег в отчетном периоде.

На основании показателя оборачиваемости дебиторской задолженности рассчитывается период оборачиваемости в днях:

$$P_{\text{ОДЗ}} = \frac{\text{ДЗ}_{\text{ср}}}{\text{Выручка}} * \text{Д} \quad \text{или} \quad P_{\text{ОДЗ}} = \frac{\text{Д}}{K_{\text{ОДЗ}}} \quad (8),$$

где $P_{\text{ОДЗ}}$ - период, в течение которого компания получает наличные денежные средства за поставленную продукцию;

Д - количество дней в отчетном периоде;

Выручка - выручка в продажных ценах в отчетном периоде.

Чем быстрее компания превращает дебиторскую задолженность в денежные средства, тем меньше у нее вероятность возникновения кассовых разрывов [6,7], которые оцениваются через длину операционного и финансового циклов.

Путем суммирования показателя оборачиваемости запасов в днях и показателя оборачиваемости дебиторской задолженности в днях рассчитывается длина операционного цикла:

$$\text{ОЦ} = P_{\text{ОЗ}} + P_{\text{ОДЗ}} \quad (9),$$

где ОЦ - длина операционного цикла в днях;

$P_{\text{ОЗ}}$ - продолжительность одного оборота в днях, в течение которого запасы превращаются из материальной в денежную форму;

$P_{\text{ОДЗ}}$ - период, в течение которого компания получает наличные денежные средства за поставленную продукцию.

Как мы писали выше, для точного расчета длины операционного цикла при расчете оборачиваемости запасов в днях следует использовать показатель себестоимости продаж.

Длина операционного цикла - показатель, через которой в анализе и управлении связывается способность активов к продаже и необходимость привлечения внешних источников финансирования. Поэтому показатель интересен как для внутренних целей управления, так и для внешней оценки источников финансирования оборотного капитала.

Операционный цикл может быть рассчитан также на основе показателя уровня товарных запасов:

$$\text{ОЦ} = \text{УТЗ} + P_{\text{ОДЗ}} \quad (10),$$

где УТЗ - уровень товарных запасов в днях;

$P_{\text{ОДЗ}}$ - период, в течение которого компания получает наличные денежные средства за поставленную продукцию.

В этом случае, длина операционного цикла имеет несколько прогностический характер, поскольку учитывает оборачиваемость запасов исходя из ожидаемых продаж.

Оборачиваемость кредиторской задолженности и длина финансового цикла

Оборот кредиторской задолженности в операционной деятельности означает ее полное погашение и рассчитывается следующим образом:

$$K_{\text{ОКЗ}} = \frac{\text{СПТ} + \text{Управленческие расходы} + \text{Коммерческие расходы} + \Delta \text{Запасов}}{\text{КЗ}_{\text{ср}}} \quad (11)$$

где $K_{\text{ОКЗ}}$ - показатель, отражающий количество превращений кредиторской задолженности в оплаченные кредиторам денежные средства;

СПТ - себестоимость проданной продукции в отчетном периоде в денежных единицах;

Управленческие расходы - управленческие расходы в отчетном периоде в денежных единицах;

Коммерческие расходы - коммерческие расходы в отчетном периоде в денежных единицах;

Δ Запасов - изменение затрат (закупок) на приобретение запасов в отчетном периоде в денежных единицах;

$\text{КЗ}_{\text{ср}}$ - средняя кредиторская задолженность в отчетном периоде в денежных единицах.

Расчет средней кредиторской задолженности в периоде производится по формуле:

$$\text{КЗ}_{\text{ср}} = \frac{\text{КЗ на начало периода} + \text{КЗ на конец периода}}{2} \quad (12)$$

Чем меньше количество оборотов, тем меньше компания платит кредиторам. Низкое значение данного коэффициента может быть хорошо для компании, но неинтересно для ее поставщиков.

Примечательно, что в формуле 11 в числителе представлены все расходы, которые возникают в операционном цикле и которые связаны с преобразованием сырья и материалов в готовую продукцию и ее продаж. Эти расходы являются финансовой причиной возникновения кредиторской задолженности в операционной деятельности. Для повышения точности расчета величину расходов следует уменьшить на сумму амортизации. Начисление амортизации и ее включение в стоимость материальных оборотных активов не создает равноценную величину кредиторской задолженности.

Кроме этого, в числителе формулы 11 присутствует показатель прироста запасов. Он отражает сумму капитала, авансированного в операционный цикл, но не доведенного до стадии продажи. При наличии данных, указанная величина также должна быть уменьшена на сумму амортизации, учтенной в себестоимости запасов.

Использование сопоставимых оценок в числителе и знаменателе в формуле 11 позволяет с высокой достоверностью судить, какая часть из фактически понесенных операционных затрат была оплачена поставщикам.

Однако, если в учете и отчетности допускается переоценка оборотных запасов (например, в случае их обесценения и/или разрешенного использования справедливой стоимости), то себестоимость продаж и прирост запасов могут быть посчитаны на основании переоценённой стоимости, а кредиторская задолженность будет определяться от их первоначальной оценки при признании. В числителе при этом смешается переоценённая (скорее всего, продажная цена) запасов (или их части) и фактическая стоимость понесенных расходов периода. В этом случае показатель оборачиваемости кредиторской задолженности потеряет свой первоначальный смысл. Его трактовка будет зависеть от применяемых цен и объема запасов, в отношении которого эти цены применяются. В этом случае мы рекомендуем

использовать в числителе формулы 11 показатель операционного оттока денег в отчетном периоде.

На основании показателя оборачиваемости кредиторской задолженности можно рассчитать период оборота кредиторской задолженности в днях:

$$P_{OK3} = \frac{K_{3cp}}{СПТ + \text{Управленческие расходы} + \text{Коммерческие расходы} + \Delta \text{Запасов}} + Д \quad (13)$$

или $P_{OK3} = \frac{Д}{K_{OK3}}$

где P_{OK3} – период, в течение которого компания платит денежные средства поставщикам;

$Д$ – количество дней в отчетном периоде.

Чем дольше компания не платит кредиторской задолженности, тем больше у нее остается денежных средств, которые она может направить в другую активность. Однако, как мы отмечали выше, для контрагентов это может быть негативным сигналом.

На основании показателя длины операционного цикла и оборачиваемости кредиторской задолженности в днях можно рассчитать длину финансового цикла:

$$ФЦ = P_{O3} + P_{Oд3} - P_{OK3} \quad (14),$$

где $ФЦ$ – длина финансового цикла в днях;

P_{O3} – продолжительность одного оборота в днях, в течение которого запасы превращаются из материальной в денежную форму;

$P_{Oд3}$ – период, в течение которого компания получает наличные денежные средства за поставленную продукцию;

P_{OK3} – период, в течение которого компания платит денежные средства поставщикам.

Формально длина финансового цикла показывает период, в течение которого организация испытывает дефицит денег, так как денежные средства от завершения операционного цикла еще не вернулись, а задолженность поставщикам уже необходимо погашать. В этом случае финансовый цикл принимает положительное значение.

Однако длину финансового цикла необходимо контролировать в динамике вместе с показателями оборачиваемости дебиторской и кредиторской задолженности и операционной прибыли. Например, если организация продает с убытком, то в следствие недостаточности денежных средств она перестает платить поставщикам. В этом случае финансовый цикл может показывать время профицита, финансовый цикл принимает отрицательное значение. Однако время профицита, на самом деле, является результатом снижения оборачиваемости кредиторской задолженности и простого наращения неплатежей по операционной деятельности.

Таким образом, длина финансового цикла учитывает не только скорость оборота оборотного капитала, но и соотношение выручки и расходов операционной деятельности, через которые рассчитывалась эта скорость оборота. Понимание длины финансового цикла в совокупности с рентабельностью операционной деятельности позволяет судить не только о времени привлечения до-

полнительного финансирования, но и о возможности его возврата в будущем. Поэтому данный показатель интересен как для внутренних пользователей, так и внешних поставщиков финансовых ресурсов.

Отметим также, что если в формуле 14, вместо показателя оборачиваемости запасов используется прогностический показатель уровня товарных запасов, то длина финансового цикла – это прогнозируемый период дефицита, при условии что оборачиваемость дебиторской и кредиторской задолженности существенно не изменятся.

Рентабельность оборотного капитала

Доходность – излишек по отношению к вложенному капиталу – оценивается через показатель рентабельности. Как мы писали выше, прибыль создается в производственном цикле, т.е., строго говоря, прибыль возникает только от оборота оборотных материальных оборотных активов.

Оборот дебиторской задолженности не нацелен на получение прибыли, а лишь указывает на способность компании взыскивать ее полностью и своевременно. Однако длина финансового цикла может прямо воздействовать на рентабельность операционной деятельности. Поэтому необходимо связать рентабельность и длину финансового цикла.

Рентабельность оценивают на основании коэффициента рентабельности:

$$R_{Ob} = \frac{\text{Прибыль}}{\text{Средняя стоимость оборотных активов}} \quad (15)$$

Интерпретация показателя рентабельности зависит от сущностного содержания числителя и знаменателя формулы 15.

Так, если в числителе используется показатель валовой прибыли, а в знаменателе – стоимость оборотных запасов, то рентабельность характеризует доходность вложений в оборотный запас.

Если в формуле 15 соотносится прибыль от продаж ко всем оборотным активам, то показатель отражает рентабельность всей операционной деятельности. В этой связи нередко возникает вопрос об экономической обоснованности включения в расчет рентабельности краткосрочных финансовых вложений, отражаемых в активе в составе оборотных активов [1, 2, 16, 17, 18].

Обычно такие вложения возникают в случае, если в финансовом цикле образуется временный избыток – профицит наличных денег. Если причиной их создания является операционная деятельность и оборот таких вложений осуществляется регулярно, то, по нашему мнению, указанные активы следует включить в расчет рентабельности оборотного капитала. В этом случае и прибыль от продаж следует увеличить на сумму доходов, полученных от краткосрочных финансовых вложений.

Если источником признания краткосрочных финансовых вложений являются долгосрочные финансовые вложения (например, продажа акций, приобретенных с целью управления, и размещение полученных де-

нег на краткосрочных депозитах), то включение стоимости таких вложений в оценку рентабельности операционного капитала является не совсем корректным. Такие операции могут быть направлены на поддержание платежеспособности, но они не связаны напрямую с операционным циклом.

Данная информация может быть получена из пояснений к бухгалтерской финансовой отчетности или непосредственно из данных бухгалтерского учета, при наличии доступа к учету. В этой связи вопрос об экономической сущности краткосрочных финансовых вложений и обоснованности их отнесения к оборотному капиталу, по нашему мнению, должен решаться аналитиком, исходя из сложившейся практики ведения операционной деятельности и имеющейся у него информации.

Далее рассчитаем стоимость привлеченного финансирования, если финансовый цикл принимает положительное значение. Одним из возможных вариантов оценки может быть следующий расчет:

$$Ц_{фц} = (СПТ + \text{Управленческие расходы} + \text{Коммерческие расходы} + \Delta \text{Запасов}) \cdot \frac{ФЦ}{100} + ФЦ \quad (16)$$

где $Ц_{фц}$ – цена (стоимость) финансирования дефицита в финансовом цикле;

(СПТ+Управленческие расходы + Коммерческие расходы) – расходы операционного цикла в денежных единицах в отчетном периоде;

Δ Запасов – затраты в денежных единицах, авансированные в оборотные активы, которые в отчетном периоде не дошли до стадии продажи;

СПД – ставка привлечения денежных средств (или ставка отвлечения собственных средств из других видов деятельности), т.е. доступная кредитная ставка;

$ФЦ$ – длина финансового цикла в днях.

Если прибыль от продаж в операционном цикле сопоставить с ценой финансирования финансового цикла, то получим рентабельность оборотного капитала с учетом привлечения источников его финансирования:

$$R_{Ob'} = \frac{\text{Прибыль от продаж} - Ц_{фц}}{\text{Средняя стоимость оборотных активов}} \quad (17)$$

где Прибыль от продаж – операционная прибыль в денежных единицах в отчетном периоде;

$Ц_{фц}$ – стоимость финансирования операционной деятельности в денежных единицах в отчетном периоде.

Рассчитывая рентабельность по вышеприведенной формуле 17, можно определить не только способность выплачивать проценты, но и сравнить рентабельность операционной деятельности с иными видами вложений. Такой порядок представления рентабельности операционной деятельности аналогичен по смыслу расчету экономически добавленной стоимости, в которой операционная прибыль (чистая операционная прибыль) уменьшается на затраты на капитал, и позволяет оценить вклад операционной деятельности в создание стоимости компании [19, 20].

Выводы

В данной публикации представлена система показателей анализа и управления оборотным капиталом, которая представляет собой методику последовательного расчета показателей оборачиваемости, длины операционного и финансового цикла и рентабельности оборотного капитала с учетом цены его финансирования за счет внешних поставщиков капитала.

Преимуществом данной методики является возможность управления оборотным капиталом на основе взаимосвязанной информации об оборачиваемости и рентабельности. Результатом такого анализа является достоверная оценка операционной деятельности с учетом процентов, которые организация платит за ее финансирование. Следует отметить, что в настоящее время в бухгалтерском учете и финансовой отчетности не формируется показатель цены финансирования оборотного капитала. Поэтому методика, представленная выше, привносит качественно новую информацию и может быть использована как для внутренних целей управления, так и при анализе финансовой отчетности.

Представленная методика содержит также ряд важных уточняющих рекомендаций по расчету и интерпретации традиционных показателей оборачиваемости и рентабельности. Необходимость данных рекомендаций связана с внедрением концепции профессионального суждения в национальные стандарты бухгалтерского учета и нацелена как на повышение точности расчетов оборачиваемости и рентабельности, так и на глобальное осознание обновлений, вносимых в бухгалтерский учет.

Представленная методика может быть адаптирована под отраслевую специфику анализа и управления оборотным капиталом в любой сфере бизнеса.

Литература

1. 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.
2. 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.
3. Машковцева Н.А., Измайлова С.А. Комплексный подход к анализу оборачиваемости оборотного капитала // Студенческий форум. – 2020 г. – № 35(128). – С. 66-67.
4. Папалашев А.А. Определение и сущность оборотного капитала для управления и оптимизации финансового состояния предприятия. // Вестник научной мысли. – 2022. – № 4. – С. 87-93.
5. Смородина Е.А., Мурашева Е.А. Оборотный капитал на предприятии: методы анализа и политика управления. // Colloquium Journal. – 2019. – № 16-8(40). – С. 6-9.
6. Когденко В.Г. Аналитическое обеспечение финансового менеджмента. Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 20 (125). – С. 56-64.

7. Левашиова Ю.В., Тюгин М.А. Управление финансовым, производственным и операционным циклами для обеспечения достаточного уровня финансовой устойчивости экономического субъекта. // Вестник молодых ученых Самарского государственного экономического университета. – 2019. – № 2 (40). – С. 82-87.

8. Алиева М.Ю. Опыт анализа рентабельности оборотных активов организации. // Управленческий учет. – 2021. – № 10-3. – С. 456-465.

9. Малахова О.С. Разработка политики управления формированием оборотных активов предприятия. // Вестник магистратуры. – 2017. – N 1-1 (64). – С. 74-76.

10. 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. // ВестникОрелГИЭТ. 2021. № 1 (55). С. 56-62.

11. 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.

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

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

14. Актуальные направления математических, статистических, инструментальных и учетно-аналитических методов исследования в условиях цифровизации: монография / кол. авторов; под общ. ред. М.В. Грачевой, Е.А. Тумановой и В.Т. Чае. – М.: РУСАЙНС. – 2023. – стр. 238-292.

15. Плотников В.С. Концепции теории бухгалтерского учета: учеб. пособие / В.С. Плотников, О.В. Плотникова; под ред. В.С. Плотникова. – М.: ИНФРА-М. – 2020. – стр. 384.

16. Кузнецова Ю.В. Проблема понятия оборотных средств и эффективность их использования. // Вестник науки и образования. – 2019. – N 11 (23). – С. 54-58.

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

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

19. Пятов М.Л. EVA: три буквы с большим экономическим смыслом. // Бух.1С. – URL: EVA: три буквы с большим экономическим смыслом | БУХ.1С - сайт для современного бухгалтера (buh.ru) (дата обращения 01.09.2023).

20. Русина Ю.В. Роль экономической добавленной стоимости на российских предприятиях. Приоритетные научные направления: от теории к практике. – 2013. – № 3. – С. 117-122.

References

1. Kartuzova A.A., Zyblytskaya N.V., Manina E.A. The essence, composition and structure of working capital // Modern scientific research and development. – 2019. – N 1. – Pp. 481-485.
2. Savitskaya G.V., Gudkova E.A. The economic essence of working capital as an object of accounting and analysis // International accounting. – 2019. – Vol. 22 – No. 7 (457). – pp. 828-842.
3. Mashkovtseva N.A., Izmailova S.A. An integrated approach to the analysis of the turnover of working capital // Student Forum. – 2020 – No. 35(128). – Pp. 66-67.
4. Papalashiev A.A. Definition and essence of working capital for the management and optimization of the financial condition of the enterprise. // Bulletin of Scientific Thought. – 2022. – No. 4. – Pp. 87-93.
5. Smorodina E.A., Murasheva E.A. Working capital at the enterprise: methods of analysis and management policy. // Colloquium Journal. – 2019. – № 16-8-(40). – Pp. 6-9.
6. Kogdenko V.G. Analytical support of financial management. Economic analysis: theory and practice. – 2008. – No. 20 (125). – Pp. 56-64.
7. Levashova Yu.V., Tyugin M.A. Management of financial, production and operational cycles to ensure a sufficient level of financial stability of an economic entity. Bulletin of Young Scientists of Samara State University of Economics. – 2019. – No. 2 (40). – Pp. 82-87.
8. Alieva M.Yu. Experience in analyzing the profitability of current assets of the organization. // Management accounting. – 2021. – No. 10-3. – Pp. 456-465.
9. Malakhova O.S. Development of a management policy for the formation of current assets of the enterprise. // Bulletin of the Magistracy. – 2017. – No. 1-1 (64). – Pp. 74-76.
10. Gubina O.V., Bobrova E.A., Chekulina T.A., Mosina E.I. A systematic approach to the development of a management model for the structure of current assets and the effectiveness of their use. // VestnikOrelGIET. – 2021. – No. 1 (55). – Pp. 56-62.
11. 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.
12. Odinokov S.N. Actual problems of analysis and management of working capital // Young scientist. – 2019. – No. 8. – pp. 641-645.
13. Rudensky N.S. Modern approaches to optimizing the working capital management policy based on coefficient analysis. // Young scientist. – 2019. – No. 42 (280). – Pp. 216-217.
14. Current directions of mathematical, statistical, instrumental and accounting-analytical research methods in the conditions of digitalization: monograph / Col. authors; under the general editorship of M.V. Gracheva, E.A. Tumanova and V.T. Chaya. – M.: RUSAINS, – 2023. – Pp. 238-292.

15. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Concepts of accounting theory: textbook / V.S. Plotnikov, O.V. Plotnikova; ed. V.S. Plotnikova. – М. : INFRA – М, 2020. – P. 384.

16. Kuznetsova Yu.V. The problem of the concept of working capital and the effectiveness of their use. // Bulletin of Science and Education. – 2019. – N 11 (23). – Pp. 54-58.

17. Mikhailina E.A. The economic essence of current assets, working capital and working capital. // Theory of innovation. – 2018. – No. 1. – Pp. 83-88.

18. 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.

19. Pyatov M.L. EVA: three letters with great

economic meaning. // Buh.1C. [Electronic resource]. URL: EVA: three letters with a big economic meaning | БУХ.1С - website for a modern accountant (buh.ru) (accessed 01.09.2023).

20. Rusina Yu.V. The role of economically added value in Russian enterprises. Priority scientific directions: from theory to practice. – 2013. – No. 3. – Pp. 117-122.

Экономический анализ 5.2.3 УДК 657.6

ТУРИШЧЕВА Татьяна Борисовна,
д.э.н., профессор, РЭУ имени Г.В. Плеханова,
профессор департамента аудита и корпоративной отчетности
Финансовый университет при Правительстве РФ,
ttb2812@mail.ru

Формирование матрицы ключевых показателей эффективности функционирования системы внутреннего контроля автономного учреждения

Аннотация. В управлении финансами автономного учреждения система внутреннего контроля относятся к ряду инструментов менеджмента, направленных на различные широкие цели: в первую очередь, обеспечение соблюдения законов и нормативных актов; во-вторых, поддержка надежности финансовых данных и отчетов; и в-третьих, содействие повышению эффективности и результативности деятельности учреждения в целом. Таким образом, надежная система внутреннего контроля призвана продемонстрировать, что деятельность автономного учреждения соответствует некоторым базовым фидуциарным стандартам в нескольких областях: защита от неправомерного и неэффективного использования финансовых и человеческих ресурсов; сохранность активов; достижение бюджетных целей, как указано в государственной политике и планах расходов; противодействие мошенничеству и ошибкам; поддержка точных и актуальных бухгалтерских записей, на основании которых могут быть составлены своевременные и надежные финансовые и управленческие отчеты. В данном контексте в статье рассмотрены актуальные вопросы, связанные с оценкой эффективности системы внутреннего контроля автономного учреждения. В процессе исследования предложен подход к формированию матрицы ключевых показателей эффективности и определению обобщенного показателя результативности процедур внутреннего контроля. Также обоснована необходимость применения функции полезности Харрингтона для оценки обобщенного показателя эффективности.

Ключевые слова: внутренний контроль, матрица, KPI, оценка.

TURISHCHEVA Tatiana Borisovna,
Doctor of Economic Sciences, associate Professor
Plekhanov Russian University of Economics
Associate Professor of the Audit and Corporate Reporting Department,
Financial University under the Government of the Russian Federation,
ttb2812@mail.ru

Formation of a matrix of key indicators and determination of a generalized indicator of the effectiveness of the internal control system of an autonomous institution

Abstract. In the financial management of an autonomous institution, the internal control system refers to a number of management tools aimed at various broad objectives: first of all, ensuring compliance with laws

and regulations; second, maintaining the reliability of financial data and reports; and thirdly, contributing to increased efficiency and effectiveness of the institution as a whole. Thus, a robust internal control system is designed to demonstrate that the activities of an autonomous institution comply with some basic fiduciary standards in several areas: protection against improper and inefficient use of financial and human resources; asset protection; achieving budgetary goals as specified in government policies and spending plans; combating fraud and errors; and maintaining satisfactory accounting records to enable the provision of timely and reliable financial and management reports. In this context, the article discusses current issues related to assessing the effectiveness of the internal control system of an autonomous institution. In the course of the study, an approach was proposed to the formation of a matrix of key indicators and the determination of a generalized indicator of the effectiveness of internal control procedures. The need to use the Harrington utility function to assess the generalized efficiency indicator is also justified.

Keywords: internal control, matrix, indicators, assessment.

Оптимальная организация и качественное проведение внутреннего контроля в автономных учреждениях составляют основу положительного развития как самой системы контроля, так и учреждения в целом. Не подлежит сомнению тот факт, что достижение ощутимого экономического эффекта от организации внутреннего контроля возможно лишь при условии проведения информативной и всесторонней оценки оптимальности и действенности его процедур, а также основных организационных моментов. Целесообразность оценки основывается на предположении, что эффективная система внутреннего контроля способна обеспечить отсутствие отклонений (ошибок, нарушений, мошенничества и т.п.), которые стали следствием умышленных и непреднамеренных действий [1]. При высокой эффективности этой системы уровень риска контроля будет минимальным, и, как следствие, может быть уменьшено количество и масштаб контрольных процедур, направленных на выявление отклонений в деятельности автономного учреждения.

В тоже время необходимо отметить, что проблема оценки внутреннего контроля автономных учреждений представляет собой достаточно сложное задание как в теоретическом, так и в практическом отношении. Как известно, система оценивания базируется на разных подходах, которые могут принимать количественную, качественную и преимущественно аксиологическую форму [2]. Однако, использование различных подходов зачастую приводит к несогласующимся между собой результатам, на основании которых делаются радикально противоположные выводы. Как следствие, на сегодняшний день остро стоит вопрос в разработке и усовершенствовании гибкой методики оценки системы внутреннего контроля автономного учреждения, которая будет реализовываться путем идентификации ключевых показателей эффективности (КПИ) и расчета обобщенного числового критерия, отражающего целевой уровень эффективности.

Таким образом, обозначенные обстоятельства предопределили выбор темы данной статьи.

Разработке различных подходов к анализу результатов функционирования системы

внутреннего контроля в бюджетных и муниципальных организациях, автономных учреждениях посвящены труды Гуламова Н.Н., Варпаевой И.А., Савицкой Т.В., Деминой И.Д., Кришталева Т.И., Арыкбаева Р.К., Гоголева О.Л.

Над обоснованием критериев оценки эффективности системы внутреннего аудита трудятся такие авторы как: Тюрина М.В., Братко И.В., Берикова Н.Б., Долтаева Н.Е., Джалкуева Н.А., Стрелец Н.Е.

Однако, анализ имеющихся на сегодняшний день работ позволил прийти к выводу, что на повестке дня стоит задача развития новых методов и способов оценки уровня эффективности и качества внутреннего контроля, что будет способствовать унификации необходимых процедур, в зависимости от установленных целей, и повышению качества результатов внедрения этой системы.

Таким образом, цель статьи заключается в рассмотрении особенностей формирова-

ния матрицы КПИ внутреннего контроля автономного учреждения и выбора обобщенного показателя.

В рамках проводимого исследования будем интерпретировать категорию эффективности внутреннего контроля автономного учреждения как один из основных критериев его качественного проведения и реализации на практике сформированных рекомендаций, который учитывает такие КПИ, как целевое расходование средств, сохранность имущества, правомерность и эффективность использования финансовых, материальных и трудовых ресурсов, достоверность бухгалтерского учета и отчетности.

Бесспорно, что оценка внутреннего контроля зависит от избрания соответствующих критериев. Вместе с тем, в научно-экспертной среде единого подхода к выбору информативных индикаторов не выработано, поскольку основу анализа составляют различные показатели.

Таблица 1.

Матрица КПИ и критериев оценки эффективности финансового контроля автономного учреждения.

Элементы финансового контроля	Критерии оценки эффективности системы финансового контроля					
	Уровень компетентности, тех кто осуществляет меры контроля	Качество идентификации рисков	Качество оценки рисков	Состояние реализации мер контроля	Качество финансовой бухгалтерской отчетности	Показатель потерь и недостатков
Контрольная среда	<p>Ключевые показатели эффективности</p> <p>Показатель эффективности функционирования структурных единиц учреждения на основе учетных данных.</p> <p>Отсутствие рисков.</p> <p>Своевременное формирование финансовой отчетности.</p> <p>Своевременное закрытие отчетных периодов.</p> <p>Формирование надежной информационной базы.</p> <p>Своевременное формирование бюджетов.</p> <p>Полнота формирования информационной базы управленческого учета.</p> <p>Качество формирования бюджетов.</p> <p>Отсутствие рисков или их минимизация.</p> <p>Своевременное формирование внутренней отчетной информации.</p> <p>Своевременность документирования операций.</p>					
Информационные системы и коммуникации						
Процедуры и средства контроля						
Оценка рисков						
Мониторинг системы финансового контроля						

Предложенные автором критерии оценки системы внутреннего контроля автономного учреждения, связаны с его основными элементами, что позволило формализовать оценочную матрицу, которая представлена в табл. 1. Необходимость согласования критериев оценки с основными элементами обусловлена тем фактом, что это позволит проводить анализ на разных уровнях работы автономного учреждения (первичная структурная единица, подразделение и учреждение в целом), а также будет способствовать достижению всех категорий его целевых установок (стратегических, тактических и оперативных).

Чем больше соответствие системы контроля вышеприведенным критериям в разрезе КРП и их элементов, тем выше надежность этой системы, и тем меньше риск использования неэффективных практик и приемов.

Матрица должна отражать по выбранным КРП следующие элементы: весовые коэффициенты, уровни достижения целей, рассчитанный общий индекс эффективности.

Представленная на рис. 1 матрица заполняется в следующем порядке.

1. Для оценки из базы показателей выбираются те из них, которые, по мнению экспертов, более существенно характеризуют эффективность функционирования системы внутреннего контроля.

2. Отбираются весовые коэффициенты выбранных показателей, сумма их должна быть равна единице.

3. Находится начальный уровень эффективности системы внутреннего контроля, то есть та степень, при которой уровень эффективности оценивается, как худший. Начальный уровень является отправной точкой для проведения дальнейших оценочных процедур.

4. Обосновывается рекомендуемый уровень эффективности функционирования системы внутреннего контроля, то есть тот уровень, при котором значение и показатели работы системы свидетельствуют о пределе, достигнув которого, указанная эффективность удовлетворяет цели автономного учреждения.

5. Определяется целевой уровень эффективности функционирования системы внутреннего контроля, который может быть показателем желаемого уровня достижения эффективности. Целевой уровень следует устанавливать выше рекомендованного уровня.

6. Рассчитывается фактический уровень оцениваемых ключевых показателей.

7. Формируется итоговая оценка за отчетный (контрольный) период по каждому выбранному ключевому показателю путем определения соотношения между полученными значениями фактического уровня и

удовлетворительным уровнем по следующей формуле:

$$C = \frac{F - P}{N - P} \times 100\%$$

где F - фактический уровень;
P - начальный уровень;
N - рекомендуемый уровень.

Далее, необходимо определить обобщенный показатель (коэффициент) эффективности системы внутреннего контроля в процентах по формуле:

$$I = \sum (N \times M) - (Z \times m)$$

где Z - показатель потерь и недостатков,
N - значение показателей,
M - весовые коэффициенты,
m - весовой коэффициент.

Показатель потерь и недостатков рассчитывается, как среднее значение соотношения размеров потерь и недостатков по каждому активу, который отражен в финансовой отчетности автономного учреждения:

$$Y = \sum \frac{Y_n}{A_n} \times n$$

где n - весовой коэффициент, который выбран для показателя потерь и недостатков в разрезе каждого индикатора, включенного в матрицу.

В процессе расчета показателя потерь и недостатка условно считается положительным приближение его числового значения, определенного в процентном отношении, к 0 [3].

Обобщенный показатель эффективности функционирования системы внутреннего контроля автономного учреждения свидетельствует о средневзвешенном значении эффективности за отчетный (контрольный) период с учетом выбранных КРП и их весовых коэффициентов. Для оценки полученного обобщенного показателя эффективности функционирования системы внутреннего контроля автономного учреждения, предлагаем использовать функцию теории полезности, которая предложена Харрингтоном.

При определении функции полезности по Харрингтону применяется следующая формула [4]:

$$Y = e^{-e^{-y'}}$$

где y' - преобразованное значение показателя.

Преобразованное значение показателя можно определить следующим образом [5]:

$$Y_{i'} = \frac{x_i - x_{min}}{x_{max} - x_{min}}$$

где x_i - первичное значение массива данных;

x_{max}, x_{min} - максимальное и минимальное значение оценок для верхней и нижней границы интервала по шкале Харрингтона.

Таким образом, в статье предложен подход к формированию матрицы КРП и определению интегрального показателя эффективности функционирования системы внутреннего контроля автономного учреждения, на основании которого представляется возможным разработать шкалу, где каждый критерий оценивания состоит в определении числового диапазона, в пределах которого можно вычислить частную и общую результативность.

Литература

1. Яровой И.С., Проданова Н.А. К основам построения системы внутреннего управленческого контроля организации // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2023, – №2. – С. 21-30.

2. Божко Е.А. Совершенствование внутреннего контроля расходов в организациях бюджетной сферы при реализации национальных проектов: на примере сферы образования // Финансовые рынки и банки. – 2023. – № 6. – С. 10-14.

3. Боровицкая М.В. К вопросу организации внутреннего контроля в государственных (муниципальных) учреждениях // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2021. – Т. 10. – №1(34). – С. 390-394.

4. Непомнящих И.Ф., Артемьев А.А. Методы контроллинга при организации внутреннего финансового аудита в системе МВД РФ // Вестник Московского университета МВД России. – 2021. – №1. – С. 272-276.

5. Лукашов А.И. Совершенствование внутреннего финансового контроля и аудита как механизмов повышения эффективности использования бюджетных средств // Финансовый журнал. – 2022. – Т. 14. – № 6. – С. 59-73.

References

1. Jarovov I.S., Prodanova N.A. K osnovam postroenija sistemy vnutrennego upravlencheskogo kontrolja organizacii // Buhgalterskij uchet i nalogooblozhenie v bjudzhetnyh organizacijah. – 2023. – № 2. – P. 21-30.

2. Bozhko E.A. Sovershenstvovanie vnutrennego kontrolja rashodov v organizacijah bjudzhetnoj sfery pri realizacii nacional'nyh proektov: na primere sfery obrazovanija // Finansovye rynki i banki. – 2023. – № 6. – P. 10-14.

3. Borovickaja M.V. K voprosu organizacii vnutrennego kontrolja v gosudarstvennyh (municipal'nyh) uchrezhdenijah // Azimut nauchnyh issledovanij: jekonomika i upravlenie. – 2021. – Т. 10. – № 1 (34). – P. 390-394.

4. Nepomnjashih I.F., Artem'ev A.A. Metody kontrollinga pri organizacii vnutrennego finansovogo audita v sisteme MVD RF // Vestnik Moskovskogo universiteta MVD Rossii. – 2021. – № 1. – P. 272-276.

5. Lukashov A.I. Sovershenstvovanie vnutrennego finansovogo kontrolja i audita kak mehanizmov povyshenija jeffektivnosti ispol'zovanija bjudzhetnyh sredstv // Finansovyy zhurnal. – 2022. – Т. 14. – № 6. – P. 59-73.

Editorial Board

Chaya Vladimir Tigranovich,

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

Dobrovensky Vasilii Sergeevich,

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

Barilenko Vladimir Ivanovich,

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

Chechina Maria Vladimirovna,

Executive secretary, info@auditr.ru

Chupakhina Natalia Iliinichna,

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

Iumtarova Natalia Aleksandrovna,

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

Guzov Yury Nikolaevich,

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

Efimova Olga Vladimirovna,

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

Kerimov Vagif Eldar ogly,

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

Khorin Aleksandr Nikolaevich,

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

Kobozeva Nadezhda 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

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.

Vakhruchina Maria Aramovna,

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

International editorial board

Khurumova Irina

Coordinator of the international editorial Board, AUDIT HOUSE LLC CEO

Avakov Sergey Yuryevich

Phd Economics, Member of the Board - Auditor of the Concept Gallery JLLC, (Republic of Belarus)

Aliev Zubayir Magomedbibirovich

Phd, Professor, Rector of the Taganrog Institute of Management and Economics, Honored Worker of the Higher School of the Russian Federation

Beridze Teimuraz

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

Gasparyan Martik Yurikovich

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

Gogia Kama Alekseevna

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

Kharabadze Elena Ruslanovna

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

Koomar Rajiv

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

Kvatashidze Nadezhda Viktorovna

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

Lukashev Andrey Ivanovich

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

Melnik Margarita Viktorovna

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

Nikolaev Igor Alekseevich

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

Novruzov Vahid Tapdig

Chairman of the Chamber of Auditors of the Republic of Azerbaijan, doctor of economic sciences, professor

Pankov Victor Vasilyevich

Doctor of Economic Sciences, Professor at the Department of Accounting and Taxation at the Plekhanov Russian University of Economics (Russian Federation)

Riabukhin Sergey Nikolaevich

Doctor of Economics, Chairman of the Committee on Budget and Financial Markets of the Federal Assembly Council of the Russian Federation (Russian Federation)

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

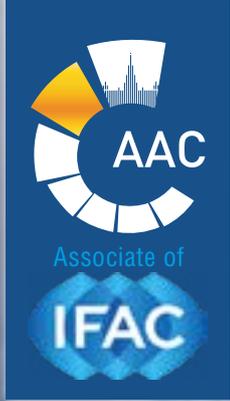
Doctor of economics, professor, academician secretary of the faculty of Study of Armenia and social science, National academy of Sciences of Armenia presidium member, head of Armenian State University of Economics administration chair (the Republic of Armenia)

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

