



www.auditrf.ru • ISSN 2227-9288

1 (189) • 2024

АУДИТ



*Новые условия требуют
обновления концепции развития
аудиторской деятельности*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Оглавление

Памяти	2
Безруких Петра Степановича	2
Колесова Василия Петровича	3
Поздравляем	4
Колонка казначейства	4
Бухгалтерский учет	
Аудит	
О понятийном аппарате аудиторской науки	
Автор: Гутцайт Е.М.	5
Риск-ориентированный подход при проведении Федеральным казначейством внешних проверок деятельности аудиторских организаций	
Автор: Жук А.Ю.	10
Развитие концептуальных основ аудиторской деятельности на основе компромиссной модели взаимодействия аудиторских и консалтинговых услуг	
Авторы: Богатая И.Н., Лавров Д.А., Евстафьева А.А. ...	17
Дифференцированный подход аудитора к оценке искажений в бухгалтерской отчетности	
Автор: Горячев С.В.	23
Экономический анализ	
Элементы финансового анализа отчетности на примере данных ПАО «Газпром» за 2022 год. Часть 2. Окончание	
Авторы: Гаранина Е.Ю., Богданова А.А.	26
Анализ этапов процесса воспроизводства трудовых ресурсов в условиях структурной диверсификации экономики	
Авторы: Курбанов Н.Х., Шийко В.Г., Шийко Д.С.	29
Цифровой анализ бизнес-процессов	
Авторы: Чая В.Т., Кобозева Н.В., Чупахина Н.И.	35
Стимулирование развития предпринимательской среды для формирования дополнительного доходного потенциала региона	
Авторы: Николаев В.А., Якушкина Т.А., Левицкая Н.Л.	39
МФСО	
Актуальные проблемы учета расчетов с персоналом по оплате труда и пути их решения в условиях перехода на МСФО	
Авторы: Сидоренко О.В., Гамидова Н.Г.	44
Сравнительный анализ российских и международного стандартов, регламентирующих учет основных средств	
Авторы: Кравченко В. В., Соловьева О.В.	48
Анализ практики формирования отчетности в области устойчивого развития российскими компаниями в соответствии с международными стандартами	
Авторы: Халикова Э.А., Муслимова Р.Ф.	51
Финансы, кредит и денежное обращение	
Сущность государственного финансового контроля	
Автор: Лукашов А.И.	55
Философия дивидендной политики: от архаичного взгляда к устойчивому развитию	
Автор: Петров С.В.	58

Table of contents

Memory	2
Bezrukikh Peter Stepanovich.	2
Kolesov Vasily Petrovich	3
Congratulations	4
Treasury Column	4
Accounting, Statistics	
About the conceptual apparatus of auditing science	
Author: Gutzait E.M.	5
Risk-oriented approach in audit organizations activities external control realized by the Federal Treasury	
Author: Zhuk A.Y.	10
Development of the conceptual foundations of audit activity based on a compromise model of interaction between audit and consulting services	
Authors: Bogataya I.N., Lavrov D.A., Evstafeva A.A.	17
Different misstatements – different significance in evaluating the consequences of identified misstatements	
Author: Goryachev S.V.	23
Elements of financial reporting analysis by using statement of Gazprom PJSC for 2022. Part 2. Ending	
Authors: Garanina E.Y., Bogdanova A.A.	26
Analysis of the stages of the process of reproduction of labor resources in the conditions of structural diversification of the economy	
Authors: Kurbanov N.H., Shiyko V.G., Shiyko D.S.	29
Digital analysis of business processes	
Author: Chaya V.T., Kobozeva N.V., Chupakhina N.I.	35
Stimulating the development of the business environment for the formation of additional revenue potential of the region	
Authors: Nlikolaev V.A., Yakushkina T.A., Levitskaya N.L. ...	39
Current problems of accounting for staff payments and ways to solve them in conditions of transition to IFRS	
Author: Sidorenko O.V., Gamidova N.G.	44
Comparative analysis of Russian and international standards regulating accounting for fixed assets	
Authors: Kravchenko V.V., Solovyeva O.V.	48
Analysis of the practice of reporting in the field of sustainable development by Russian companies in accordance with international standards	
Authors: Khalokova E.A., Muslomova R.F.	51
Finance, credit and money circulation	
The essence of state financial control	
Author: Lukashov A.I.	55
The dividend policy philosophy: from an archaic view to sustainable development	
Author: Petrov S.V.	58

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 25.03.2024

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 Федерации по печати и информации. Индекс по каталогам: ООО «Урал-Пресс» – индекс 47480 – печатная форма, 001311 – электронная версия. ОАО Агентство «Роспечать» – индекс 20475 – печатная форма, 47480 – электронная версия. Формат 84x108/16. Подписано в печать 25.03.2024 г. Общий тираж до 1750 экз. Заказ №

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

«Главный бухгалтер» Советского Союза Петр Степанович БЕЗРУКИХ



В конце прошлого года не стало Петра Степановича Безруких, «главного бухгалтера» Советского Союза.

Ветеран Великой Отечественной войны, Петр Степанович попал на фронт в составе подразделения 1-го Белорусского фронта под командованием маршала Г.К. Жукова в составе экипажа тяжелого танка ИСУ-122 (сначала заряжающим, в дальнейшем командиром взвода) в начале 1945 года. Впереди, уже за территорией СССР, были тяжелейшие бои за освобождение Европы – Варшавско-Познанская и Восточно-Померанская боевые операции, сражения на Зееловских высотах и непосредственно битва за Берлин. В этих сражениях Петр Степанович показал примеры мужества и отваги, которые государство отметило орденом Великой Отечественной войны 1-й степени, медалями «За боевые заслуги», «за Победу над Германией», «За взятие Берлина».

После окончания службы Петр Степанович «одерживал победы» в гражданской жизни. Петр Степанович – доктор экономических наук, профессор. Значительная часть трудовой деятельности Петра Степановича прошла в Министерстве финансов СССР в Управлении бухгалтерского учета и отчетности, где он возглавлял отдел методологии бухгалтерского учета министерства. Именно поэтому он являлся основоположником советский и российской бухгалтерской науки. Как научный руководитель Петр Степанович был автором многих основополагающих научных работ по бухгалтерскому делу, например, «Бухгалтерский учет в СССР», «Организация бухгалтерского учета на предприятии», многих учебников и учебных пособий для студентов.

После распада СССР Петр Степанович в своих работах комментировал нормативные акты по налогообложению, российскому бухгалтерскому учету, в этот период публикуются работы, ставшие «первопроходческими» для работы бухгалтеров. Многие работы Петра Степановича связаны с организацией подготовки бух-

галтеров, с организаций повышения подготовки бухгалтеров.

В одном из интервью Петр Степанович отмечал: «...Саморегулируемые профессиональные организации, прежде всего, должны заниматься методологической работой, от которой Минфин постепенно отстраняется. Министерство подготовило ПБУ и в какой-то степени считает свою миссию выполненной. А ведь к ПБУ крайне необходимы методические рекомендации, которые могли бы ненавязчиво предоставить бухгалтерам различные варианты ведения учета. Главный бухгалтер будет их изучать и начнет выбирать способы, как ему поступить в конкретной хозяйственной ситуации. Разработка такого рода рекомендаций на данном этапе должны стать центральной функцией саморегулируемых профессиональных организаций...».

Многие советы, взгляды Петра Степановича и сегодня говорят о необходимости коррекции системы бухгалтерского учета для экономического развития предприятий (из интервью): «...Главный бухгалтер <...> вынужден вести учет не так, как целесообразно для компании, а так, как предписано. Еще нет рекомендаций по организации учета расходов по экономическим элементам. <...> Предприятие должно само решать, какие синтетические счета ему использовать для организации учета...».

«...Предприятие должно иметь возможность правильно заплатить налоги, а как вести учет отдельных фактов хозяйственной жизни – это решает самостоятельно. Налоговые органы не должны решать за предприятие, каким методом ему начислять амортизацию или какие расходы относить к прямым, а какие к косвенным. Подходить ко всем предприятиям с одной меркой экономически неправильно... Думаю, нужно пересмотреть закон о бухгалтерском учете. Он должен содержать базовые принципы и процедуры ведения бухгалтерского учета, правила раскрытия информации в бухгалтерской отчетности... Технические же вопросы – подробное перечисление реквизитов, которые должны содержать первичные документы,

структура бухгалтерской службы предприятия и т. д. – решает собственник... Ведь показатели – это не просто цифры, а источник информации о том, насколько эффективна работа менеджмента компании. Поэтому... они должны требовать, чтобы отчетность не была формальной...».

На протяжении многих лет Петр Степанович возглавлял научный журнал по бухгалтерскому учету и как руководитель редакции придерживался принципа – «...экономические журналы должны больше уделять бухгалтерской отчетности. Бухгалтеры привыкли к рекомендованным формам отчетности, которые часто заполняют формально. А ведь отчетность предназначена для того, чтобы раскрывать полезную информацию о финансовой деятельности хозяйствующего субъекта».

Во многом взгляды П.С. Безруких на экономическое развитие страны актуальны и сегодня. «На примере 25 главы Налогового кодекса видно, что методологией бухгалтерского учета должно заниматься Министерство финансов России. Ему легче самостоятельно исправить допущенные ошибки, чем идти в Государственную Думу утверждать изменения. Если бы действовала такая система, то Минфин сейчас нес ответственность за расхождение бухгалтерского и налогового учетов и был бы обязан это исправить. Минфин должен был бы заниматься доработкой ПБУ, переделывать некоторые действующие, заниматься доработкой. <...> одновременно в новом ПБУ необходимо выпускать и методические указания по их применению. В дополнительных документах целесообразно привести различные варианты отражения хозяйственных операций в учете, а также все достоинства и недостатки этих вариантов. Это дает возможность бухгалтерам проявить профессиональное суждение, по-настоящему ориентироваться в системе бухгалтерского учета».

Коллеги и ученики Петра Степановича всегда будут помнить его как профессионала высочайшего класса и как доброжелательного, отзывчивого человека.

Светлой памяти Василия Петровича КОЛЕСОВА

(18 августа 1939 года —
20 февраля 2024 года)



Российский экономист, декан экономического факультета Московского государственного университета им. М. В. Ломоносова с 1987 по 2012 годы. С 2012 г. — Президент экономического факультета МГУ. Доктор экономических наук (1979), профессор (1989). Заслуженный профессор МГУ (2002). Заведующий кафедрой экономики зарубежных стран и внешнеэкономических связей с 1986 по 2017 годы, с 2017 г. — научный руководитель кафедры экономики зарубежных стран и внешнеэкономических связей.

Василий Петрович Колесов был одним из ведущих ученых и профессоров экономического факультета МГУ. Вел активную научно-педагогическую и образовательную деятельность, опубликовал более 200 научных работ. Изучал опыт организации экономического образования в университетах Франции и Канады. Под его руководством

были защищены 37 докторских и кандидатских диссертаций.

За годы руководства факультетом много времени и сил он отдавал модернизации университетского экономического образования. Под его руководством факультет одним из первых в стране перешел на более прогрессивную двухступенчатую систему подготовки профессионалов и кардинально обновил содержание образования. Под его руководством факультет осуществил ряд международных проектов, активно участвовал в разработке и экспертизе документов для органов исполнительной и законодательной власти. По его инициативе и при активном участии в 2000—2012 годах спроектировано и построено новое здание для экономического факультета. Многие выпускники факультета получили известность в политических и деловых кругах России.

Для всех нас это тяжелейшая утрата и большая потеря. Мы знали его как удивительно отзывчивого, умного человека и неординарную личность. Выдающийся ученый-экономист, мудрый педагог-воспитатель, креативный организатор и активный общественный деятель. Светлые воспоминания о человеке, который честно и достойно прожил свою жизнь, оставив после себя плоды своих дел, надолго останутся в наших сердцах.

Коллективы кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова, Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциация «Содружество», Редакционная коллегия и Международный редакционный совет журнала «Аудит» присоединяются к словам скорби и выражает соболезнования родным и близким Василия Петровича.



АУДИТ

Журнал «АУДИТ» проводит
Рейтинг аудиторских
организаций по итогам 2023 года.

Рейтинг отразит подобающее место Вашей организации в профессиональном сообществе аудиторов России.

В Рейтинге могут принять участие все заинтересованные аудиторские организации и аудиторы-индивидуальные предприниматели.

Участие в рейтинге отразит конкурентные преимущества аудиторской организации, сформирует у заказчиков позитивный имидж организации как открытого, надежного и высококвалифицированного делового партнера

Участники Рейтинга как правило, значительно повышают уровень доверия к результатам аудиторской деятельности. Диплом по результатам участия в Рейтинге – это существенный аргумент при участии в различных конкурсах и тендерах.

Рейтинги и Ренкинг-лист, опубликованные в журнале «АУДИТ» и на сайте журнала является одной из лучших рекламных компаний.

Стоимость обработки Рейтингов 12000 рублей, НДС не облагается.

Для участия в рейтинге необходимо:

- заполнить прилагаемую Заявку-анкету,

- направить Заявку-анкету на электронную почту Rating_audit@mail.ru, копию на Rating@auditrf.ru до 1 июня 2024 года.

Тел./Whatsapp: +7(499) 480-8745, +7(985) 950-0798, +7(985) 763-6288.

С более подробной информацией о рейтинге можно ознакомиться на сайте www.auditrf.ru.

Поздравляем с Юбилеем!

Редакция журнала Аудит поздравляет генерального директора Масленникова Дмитрия Владимировича и коллектив ФГУП «Президент-Сервис» с юбилеем!

В 2024 году ФГУП «Президент-Сервис» Управления делами Президента Российской Федерации, предприятию история которого начинается с деятельности Хозяйственного отдела Управления делами ЦК ВКП (б), исполняется 90 лет.

Бережно сохраняя традиции, историю и накопленный опыт, ФГУП «Президент-Сервис» значительно расширил спектр видов деятельности и качество предлагаемых услуг. Функционирование залов для официальных лиц и делегаций в международных аэропортах шести городов России (Москва, Санкт-Петербург, Сочи, Казань, Владивосток, Симферополь), обеспечение официальных и рабочих визитов на государственном уровне, реализация сувенирной продукции премиального каче-



ства, в том числе продукции под собственным товарным знаком «Президентский подарок», предоставление в аренду нежилых помещений свободного назначения в центре Москвы, химическая чистка и хранение меховых изделий, а также изготовление на заказ одежды и обуви в собственной мастерской.

Деятельность предприятия направлена на внедрение современных методов эффективного управления. Инновационные разработки экономистов принимали участие в научных конференциях и имели практическое применение.

Ваше предприятие является многолетним образцом служения Отечеству, активного уча-

стия в развитии экономики государства и подтверждения качества товарного знака «Сделано в России».

Желаем Вам устойчивого развития, только положительных финансовых результатов и личного благополучия!

КОЛОНКА КАЗНАЧЕЙСТВА

ЖУК Алексей Юрьевич

заместитель начальника Отдела по надзору за аудиторской деятельностью Управления Федерального казначейства по г. Москве.

О действии моратория на проведение Федеральным казначейством проверок деятельности аудиторских организаций в 2024 году

В 2024 году продолжает действовать постановление Правительства Российской Федерации от 10.03.2022 № 336 «Об особенностях организации и осуществления государственного контроля (надзора), муниципального контроля», согласно которому плановые проверки деятельности аудиторских организаций проводятся Федеральным казначейством и его территориальными органами только в отношении объектов контроля, отнесенных к категориям чрезвычайно высокого и высокого риска.

Кроме того, в соответствии с поручением Президента России Владимира Владимировича Путина Правительством Российской Федерации 14.12.2023 принято постановление № 2140, согласно которому продлено действие ограничений на проведение внеплановых проверок в 2024 году.

Отдельно необходимо отметить, что под мораторий попадает проведение внеплановых проверок по основаниям, предусмотренным пунктом 1 части 8 статьи 10.2 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», т.е. обнаружение признаков нарушения обязательных требований аудиторской организацией при оказании аудиторских услуг общественно значимым организациям, в том числе на основании поданной в Федеральное казначейство или его территориальный орган жалобы (заявления, обращения) граждан и иных лиц, сведений, полученных из средств массовой информации, иных источников.

Учитывая вышеизложенное, в 2024 году внеплановые проверки в рамках внешнего контроля деятельности аудиторских органи-

заций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям, могут проводиться Федеральным казначейством и его территориальными органами по следующим основаниям:

- выявление индикаторов риска нарушения обязательных требований, утвержденных приказом Минфина России от 23.06.2021 № 90н;

- истечение срока исполнения предписания об устранении выявленного нарушения обязательных требований, выданного после 01.03.2023;

- поручение Президента Российской Федерации, Председателя Правительства Российской Федерации или Заместителя Председателя Правительства Российской Федерации;

- требование прокурора в рамках надзора за исполнением законов, соблюдением прав и свобод человека и гражданина по поступившим в органы прокуратуры материалам и обращениям.

В целом необходимо отметить, что действующий мораторий на проведение проверок постепенно смещает акценты в сторону осуществления органами государственного контроля (надзора) профилактики нарушений обязательных требований.

Так, согласно постановлению Правительства РФ от 25.06.2021 № 1009 «Об утверждении Положения о внешнем контроле деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям (федеральном государственном контроле (надзоре)) обязательные профилактические визиты проводятся Федеральным казначейством и его территориальными органами в отношении аудиторских организаций, впервые приступающей к осуществлению деятельности по проведению обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также в отношении объектов контроля, отнесенных к категориям чрезвычайно высокого и высокого риска. Аудиторская организация вправе самостоятельно обратиться в Федеральное казначейство или его территориальный орган с просьбой о проведении профилактического визита.

В случае наличия в деятельности аудиторской организации признаков нарушений обязательных требований или сведений о готовящихся нарушениях Федеральным казначейством (его территориальным органом) в отношении такой аудиторской организации выносятся предостережение о недопустимости нарушения обязательных требований и предлагается принять меры по обеспечению соблюдения обязательных требований.

ГУТЦАЙТ Евгений Михельевич,
д.э.н., ведущий научный сотрудник
Научно-исследовательского финансового института
Минфина России,
egutzait@nifi.ru

О понятийном аппарате аудиторской науки

Аннотация. Рассматриваются главные (по мнению автора) понятия, используемые в аудиторской науке. В частности, это аудиторские услуги, существенность в аудите, профессиональное суждение аудитора, независимость аудитора, аудиторские стандарты, аудиторская выборка и т.д. Выясняется, базируются ли они на общечеловеческих представлениях об окружающей нас действительности или на каких-либо экономических, а также неэкономических науках. Анализируется, какую специфику по степени (сильная, незначительная, просто нулевая) направленности и т.д. вносит в эти понятия их использование в аудиторской науке; оказалось, что сильное влияние аудиторской специфики испытывают на себе семь понятий из рассмотренных двенадцати.

Ключевые слова: аудит, аудиторская организация, аудиторская специфика, неэкономические науки, общечеловеческие представления, понятие, хозяйствующий субъект, экономические науки.

GUTZAIT Evgenii M.,
Doctor of Economic Sciences, Leading Researcher,
Scientific and Research Financial institute,
Ministry of Finance Russian Federation,
egutzait@nifi.ru

About the conceptual apparatus of auditing science

Abstract. The main (according to the author) concepts used in audit science are considered. In particular, these are audit services, materiality in the audit, professional judgment of the auditor, independence of the auditor, auditing standards, audit sampling, etc. It turns out whether they are based on universal human ideas about the reality around us or on any economic, as well as non-economic sciences. It analyzes what specificity is in terms of degree (strong, insignificant, simply zero), direction, etc. introduces these concepts to their use in auditing science; It turned out that seven concepts out of the twelve considered are strongly influenced by audit specifics.

Keywords: audit, audit organization, audit specificity, non-economic sciences, universal perceptions, economic entity, economic sciences.

Хотя с первого взгляда это не совсем очевидно, но понятийный аппарат различных наук обычно нуждается, по нашему мнению, в тщательном и всестороннем исследовании. Данная статья на такое исследование не претендует. В ней основное внимание будет уделено всего трем аспектам понятий аудиторской науки: выделение главных (естественно, по представлениям автора) из этих понятий, их происхождению (заимствование из других наук – экономических и неэкономических – или из общечеловеческого общения) и их трансформации (по характеру, по степени – значительная или незначительная и др.) в аудите под влиянием аудиторской специфики.

Аудит – и как наука и как сфера практической деятельности – пользуется не только методами и результатами других наук, но и их понятиями. Более того, в аудит перено-

сят и общенаучные (и даже общечеловеческие) понятия, хотя многим аудиторам они кажутся автономными, присущими только аудиту. В статье речь пойдет о самых главных из таких понятий, причем без претензий на полноту их перечня.

Заимствованные аудиторской наукой понятия по степени их трансформации аудиторской спецификой можно разделить на два типа. Во-первых, это общечеловеческие или общенаучные понятия (или понятия какой-либо конкретной науки), которые в рамках аудиторской деятельности сильно трансформированы аудиторской спецификой. Во-вторых, это понятия такого же происхождения, но в аудите действующие без всякой трансформации, просто в качестве еще одного приложения общей конструкции (или с минимальной трансформацией); разумеется, это никак аудит не унижает.

Сначала рассмотрим базовые в некоторой степени понятия аудиторской науки («аудит» и «аудиторские услуги»), а затем десять главных других.

1. Понятия «Аудит» и «Аудиторские услуги»

Термин «аудит» на практике относится к четырем различным понятиям: наука, предпринимательская деятельность, конкретная аудиторская проверка, отрасль. (Эта ситуация не уникальна. То же самое можно сказать о термине «строительство»; это и наука и предпринимательская деятельность и конкретная стройка¹ и отрасль. Другой пример – страхование; это опять-таки и наука, и предпринимательская деятельность,

¹ Например, говорят: строительство дома, строительство моста и т.п.

и конкретный акт страховки, и отрасль.) Наука попадает сюда, поскольку прикладные науки обслуживают и соответствующую предпринимательскую деятельность и соответствующие единичные акты и соответствующие отрасли. В данной статье термин «аудит» чаще будет применяться как «аудиторская наука» – но обычно смысл его ясен из контекста. Добавим, что, к сожалению, в [1, ст. 1] вопрос о четырех значениях термина «аудит» никак не затрагивается, но обычная ясность смысла этого термина из контекста сильно ослабляет указанный недостаток этого аудиторского закона.

Все эти четыре понятия могут применяться только к бухгалтерской отчетности, и тогда, по нашему мнению, надо говорить об аудите в узком смысле слова. Но нередко их применяют и к другим проверкам, и тогда естественно говорить об аудите в широком смысле слова; примеры: экологический аудит, операционный аудит, аудит учетной политики и т.д. На наш взгляд, идея аудита заключается в проверке с той или иной оценкой любых аспектов хозяйственной деятельности экономических² субъектов (ввиду чего и логично говорить об аудите как в узком, так и в широком смысле слова). Выше сказанное в отношении термина «аудит» подробнее изложено в [2, с. 15–16].

При такой трактовке идеи аудита естественно приписать понятию «аудит» общечеловеческое происхождение. Проверки деятельности как физических, так и юридических лиц другими структурами чрезвычайно распространены в мире. В качестве примера приведем проверку монтажа газового оборудования в строящемся жилом доме на соответствие установленным нормам специалистами структур, внешних по отношению к монтажной организации. Часто такие проверки фигурируют как мероприятия в различных видах контроля: государственного, внутреннего, общественного и т.д.

Очевидно, что такого рода проверки в аудите носят сильный отпечаток аудиторской специфики. Для подтверждения этого тезиса достаточно, по нашему мнению, сопоставить только что приведенный пример с газовым оборудованием и проверку достоверности бухгалтерской отчетности у некоторого ХС. Об этом же говорит большое количество постоянно обновляющихся систем аудиторских стандартов, в том числе наличие, большое количество (оно со временем меняется, но всегда составляло несколько десятков) и периодическая модернизация Международных стандартов аудита (МСА).

Несколько иная ситуация имеет место, на наш взгляд, с понятием «аудиторские услуги». Независимо от того, как оно появилось исторически, сегодня его необходимо, по нашему мнению, рассматривать как част-

ный случай общеэкономического понятия «услуги», в некоторой степени противопоставяющего понятию «товар»³. Однако отпечаток аудиторской специфики и здесь следует считать довольно сильным. Например, в каких других науках можно найти аналоги выделению трех компонентов: аудиторские проверки, сопутствующие аудиту услуги и прочие аудиторские услуги, фигурирующие, в частности, в [1, ст. 1]. Да и отбор в третью группу весьма специфичен: по существу это услуги, в которых позиции аудиторов достаточно сильны, а сами такие услуги весьма нужны с народнохозяйственных позиций. Но самый главный отпечаток аудиторской специфики, по нашему мнению, это огромная трудность регулирования сектора аудиторских проверок и имманентно присущие данному сектору конфликты, коренящиеся в том, что оплата их производится проверяемым ХС.

2. Остальные десять основных аудиторских понятий

Перейдем теперь к некоторым другим из основных, на наш взгляд, аудиторских понятий. Начнем с понятия «аудиторский риск».

В [2, с. 252–253] рассмотрены различные аудиторские риски с позиций теории вероятностей и показано, что внутривозможный риск является безусловной вероятностью события (бухгалтерская отчетность содержит существенные искажения), а контрольный риск и риск необнаружения – условными вероятностями (условие для контрольного риска заключается в наличии указанных искажений, а для риска необнаружения условий уже два: искажение отчетности и «прокол» контроля). С другой стороны, каждый из этих трех рисков является простым событием, а главный аудиторский риск как их произведение – сложным, заключающимся в одновременном осуществлении трех простых: бухгалтерская отчетность содержит существенные искажения, система внутреннего контроля при этом их не обнаружила, аудиторская организация (АО) или индивидуальный аудитор (ИА) – тоже. Условные и безусловные вероятности, простые и сложные события рассматриваются в теории вероятностей (см. например, [3, с. 45–48]) и ее приложениях, так что указанные аудиторские риски ничего нового ни в научном плане, ни с практических позиций не несут.

В [2, с. 257] показано, что оценка аудиторских рисков числом в пределах между нулем и единицей либо градациями (например, высокий, средний, низкий) достаточно распространены и что оба таких подхода к оцениванию рисков типичны для различных приложений теории вероятностей. Там же обосновано, что они вполне корректны, особенно, если в соответствии с подходом Мизеса (см. например, [4, с. 74–75]) рассма-

тривать понятие «вероятность» как меру субъективной уверенности наблюдателя, и показано, что нет никаких следов аудиторской специфики в обоих подходах к оцениванию аудиторских рисков.

Таким образом, понятие аудиторских рисков не несет сколько-нибудь заметного отпечатка аудиторской специфики, а является простым (можно сказать «сто первым») приложением теории вероятностей к еще одной предметной области.

Теперь о понятии «существенность в аудите». Существенность в аудите рассматривается в двух формах: количественные существенные искажения отдельных показателей бухгалтерской отчетности (или бухгалтерской отчетности в целом) и существенные нарушения качественного характера, например, нарушения требований нормативных актов. Когда речь идет о количественных искажениях, то вводится понятие «уровень существенности»: искажения, его превышающие, считаются существенными, а не превышающие – несущественными; «серая зона» при этом не выделяется. Нарушения качественного характера относятся к существенным или несущественным на базе профессионального суждения аудитора (ПСА); эта конструкция будет подробно рассмотрена ниже, здесь же достаточно простого представления о том, что она фактически является интуицией профессионала, причем втянутого в конкретную ситуацию. Таким образом, существенность в аудите является отражением общечеловеческих представлений о существенности, которые также распространяются на количественные и качественные стороны явлений.

Какие нарушения для аудитора существенны, а какие – нет, можно рассматривать как аудиторскую интерпретацию более общего вопроса, что существенно, а что несущественно; в некоторых областях используется такая терминология как сигнал и шум или т.п. Отделять существенные черты разнообразных явлений от несущественных часто приходится лицам, принимающим решение, научным работникам, да и всем нам в обыденной жизни⁴.

(Категории «сущность» и «явление» представляются нам несколько иными чем «существенное» и «несущественное», поскольку это деление не на важное и второстепенное, а на видимое без особого анализа (явление) и выявляемое после исследований, обычно довольно сложных (сущность). Вряд ли категории «сущность» и «явление» представляют интерес для аудиторской науки; во всяком случае использование этих философских категорий в аудите нам не встречалось.)

Таким образом, можно сделать важный вывод: аудиторская специфика в вопросах

² И шире, социально-экономических, т.е. хозяйствующих субъектов (ХС). Важно, что эта деятельность совершена не аудиторами; другими словами, выделяется некоторая деятельность, а потом идет ее проверка.

³ Из экономических наук, похоже, надо здесь называть «экономику» – но в данном случае это не очень важно.

⁴ Более того, эта способность появилась на какой-то стадии эволюции в животном мире. Кошка, например, будет спокойно реагировать на обычную человеческую речь, но встрепенется при характерном шуршании.

существенности и уровня существенности минимальна – здесь⁵ работают общечеловеческие представления о существенности. Аудиторская специфика проявляется преимущественно в способах вычисления уровня существенности⁶ (весьма разнообразных в аудиторской практике), но сделанного вывода это обстоятельство, на наш взгляд, не отменяет – способы вычисления уровня существенности, естественно, в каждой области свои.

Более подробно анализ понятия «существенность в аудите» проведен нами в [2, с. 932–934].

Третьим из основных понятий аудита, рассматриваемых в данном разделе, является «ПСА» (профессиональное суждение аудитора). В [2, с. 332–334] представлено несколько определений ПСА и поясняется, что, на наш взгляд, оно по существу является собой интуицию, но это, во-первых, интуиция аудитора, во-вторых, профессионально знающего некоторую область аудита, и в-третьих, интуиция аудитора, вовлеченного в конкретную ситуацию⁷; там же подчеркивается, что это справедливо в отношении не только аудиторов, но и других профессионалов. Часто профессиональное суждение (ПС) в явном виде используется в бухгалтерском учете. Можно говорить, по нашему мнению, о ПС аналитика, руководителя, учителя (при выставлении оценки) и т.д.

В [5, с. 157] приводится открытый перечень областей, в которых требуется ПСА: оценка различных видов аудиторского риска; принятие решений о репутационной и профессиональной приемлемости клиентов или проектов, определение характера и объема аудиторских процедур; определение уровня доверия к информации, предоставляемой клиентами и т.д.

В [2, с. 334–336] проанализированы сильные и слабые стороны ПСА (и ПС вообще). Не вдаваясь здесь подробно в их обсуждение, отметим лишь, что с его помощью можно получить решение широкого круга вопросов, которые на строгом уровне решить почему-либо невозможно или затруднительно. Другими словами, как четко сформулировано в [6, с. 69], с помощью ПСА выносятся не столько обоснованное, сколько вынужденное решение.

В [2, с. 337–338] отмечалось, что кроме перечисленных выше задач, решаемых на базе ПС одного специалиста, в аудите существуют как минимум еще пять классов задач, где лучше иметь такое суждение нескольких специалистов, на базе которых надо далее с помощью метода экспертных оценок сформировать ПС их группы. Это,

например, задачи оценки эффекта от различных мероприятий в аудите или задачи оценки показателей аудиторской статистики, не решаемые обычным статистическим наблюдением.

Таким образом, можно сделать общий вывод: аудиторская специфика в вопросах ПСА (как и в вопросах существенности и уровня существенности) минимальна – здесь работают общенаучные⁸ представления о ПС. Аудиторская специфика проявляется преимущественно в перечне областей, где к ПСА приходится прибегать (как в варианте одного специалиста, так и в варианте группы их), но аналогичный перечень можно составить, скорее всего, и применительно к любой другой сфере использования ПС.

ПС как один из двух частных случаев достаточно аргументированного суждения (второй связан с наличием строгого доказательства на уровне, принятом обычно в естественных науках) рассмотрен в [7, с. 17–19].

Теперь о понятии «качество аудита». Строгое определение понятий качества товара, услуги, работы наталкивается на большие трудности, но похоже, что для наших целей достаточно интуитивных представлений об этих трех понятиях. Грубо говоря, это насколько указанное качество соответствует нашим пожеланиям, планам или т.п. И тогда качество аудита можно рассматривать как частный случай общечеловеческих представлений о качестве товара, услуги, работы и т.д. (Подробно качество аудита рассматривается с позиций качества производителя и качества потребителя в [2, с. 134–136].)

Что касается аудиторской специфики понятия «качества аудита», то она, на наш взгляд, весьма велика. Во-первых, из-за необходимости рассматривать три ситуации: качество аудиторской проверки, качество сопутствующих аудиту услуг и качество прочих услуг, перечисленных через их группирование в [1, ст. 1]. Во-вторых, из-за гораздо большей теоретической и практической важности первой ситуации по сравнению с остальными двумя. В-третьих, из-за того, что в аудиторской проверке значительно важнее компонента качества, относящаяся к случаю, когда на недостоверную бухгалтерскую отчетность ХС дается положительное аудиторское заключение (АЗ), а не компонента, связанная с неправильной оценкой достоверной бухгалтерской отчетности и т.д.

Логично в роли следующего понятия здесь рассмотреть «контроль качества аудита». Его (а точнее понятие «контроль качества аудиторских услуг»⁹) естественно представлять как частный случай контроля

качества услуги. Таким образом, контроль качества аудита можно отнести к общенаучным понятиям, на которые наложила сильный отпечаток аудиторская специфика. Проявляется это наложение в наличии (и в своеобразном сочетании) внешнего и внутреннего контроля, в весьма причудливой реализации в аудите контроля качества производителя (через возможное и/или реальное сочетание государственного и общественного контроля) и т.д.

Подробно понятия «качество аудита» и «контроль качества аудита» рассмотрены в [2, с. 936–942].

Еще одним общечеловеческим понятием, используемым в аудите, является понятие «независимости аудитора». В общечеловеческом плане идея независимости принятия решений заключается, упрощенно говоря, в том, что свои решения должны приниматься нами самими (пусть в условиях ограничений законодательного, этического и пр. характера), а не за нас – как в прямом виде, так и в виде некоторого давления на нас¹⁰.

Что касается независимости аудитора, то она означает реальную возможность проведения аудиторских проверок в соответствии с принципами (нормами, стандартами и т.п.) аудита, а не с требованиями или пожеланиями различных заинтересованных лиц, (аналогично тому, как независимость судьи означает реальную возможность судопроизводства в строгом соответствии с законодательством, не поддаваясь давлению заинтересованных сторон).

Хотя понятие независимости аудитора многоаспектно, на практике речь в первую очередь идет о независимости АО (ИА) от директората ХС, обладающего большой властью и нередко заинтересованного в приукрашивании его финансового состояния (давление от собственников, государственных органов, общественных объединений и т.д. обычно гораздо слабее).

В настоящее время вопросы независимости аудита регулируются, в основном, [1, ст. 8]. В частности, там запрещено проведение проверок аудиторами, входящими в состав руководящих лиц проверяемого ХС либо состоящими с ними в близкородственных отношениях. Есть там ограничения по имущественным связям таких субъектов с АО и ряд иных ограничений.

Вышеперечисленные запреты и ограничения можно, на наш взгляд, рассматривать как разрозненные попытки обеспечить независимость аудитора. Кроме того, они затрагивают, так сказать, «периферию» проблемы, в отличие от ее ядра, связанного с зависимостью производителя услуги от покупателя этой услуги. Ведь принцип «кто платит, тот и заказывает музыку» вряд ли обходит стороной аудит. Поэтому актуальность проблемы требует системного решения, в первую очередь, на уровне ее ядра.

⁵ Как и, по-видимому, в других областях.

⁶ В отличие от предыдущего случая с аудиторскими рисками – там работали не общечеловеческие представления, а представления одной науки (теории вероятностей).

⁷ Иными словами, «проварившегося» в ней.

⁸ Некоторое отличие от ситуации с существенностью – там работали общечеловеческие представления.

⁹ В статье этот термин не используется, поскольку в аудиторской литературе, в основном, применяются термины «контроль качества аудита» или «контроль качества работы аудитора».

¹⁰ Примеры: когда нам просто спускают принятое кем-то решение и «телефонное право» соответственно.

Далее. Независимость аудитора, по нашему мнению, не цель, а средство обеспечения высокого качества аудита – причем, по распространённому мнению, необходимое. На наш взгляд, последнее не совсем так. В частности, при включении в проверяющую бригаду всех – или главных – пользователей аудита его высокое качество может быть обеспечено и без независимости проверяющих; это подробно описано в [2, с. 854–863]¹¹.

Таким образом, независимость аудитора можно отнести к общечеловеческим понятиям, на которые наложен сильный отпечаток аудиторской специфики. Проявляется эта специфика в многоаспектном характере независимости аудитора, в большом количестве необходимых для этого различных условий, в наличии своеобразного «ядра» проблемы и его большой разноплановой периферии и т.д.

Подробно понятие независимости аудитора рассмотрено в [2, с. 853–863, 942–947].

Следующее из основных понятий аудита, которое будет кратко проанализировано здесь, это «аудиторские стандарты». В [2, с. 306–315] были рассмотрены стандартизация различных видов человеческой деятельности, классификация профессиональных стандартов по разным основаниям, их содержание и т.д. Подчеркнута нечастая для профессиональных стандартов ситуация в аудите – наличие базовой конструкции в лице МСА (национальные системы аудиторских стандартов либо «равняются» на МСА либо некоторые страны – в том числе и наша – просто берут последние в качестве национальных). Кроме того, имеют место и стандарты саморегулируемых организаций аудиторов, а многие АО (и их сети) фактически имеют в добавление и свои собственные стандарты; таким образом, зачастую имеет место иерархическая система аудиторских стандартов. Следовательно, понятие «аудиторские стандарты», будучи частным по отношению к стандартам вообще, носит в то же время сильный отпечаток аудиторской специфики.

Теперь десятое из основных понятий аудита, которому будет здесь уделено некоторое внимание, – «аудиторская выборка». В [2, с. 277–306] проблематика аудиторской выборки рассматривалась подробно. Там было показано, что это хорошо разработанная и часто применяемая в различных приложениях конструкция теории вероятностей, что специфика аудита в этом плане минимальна и что в нашем аудите зачастую пытаются использовать различные суррогатные подходы вместо известных методов теории вероятностей; но последнее является, на наш взгляд, не спецификой аудита в отношении выборки, а следствием слабой подготовки многих аудиторов в вероятностно-статистических вопросах. Так что логично рассматривать аудиторскую выборку как

¹¹ С ремаркой о том, что независимость аудитора все-таки крайне желательна.

ст первое приложение теории вероятностей, не несущее притом никакой аудиторской специфики.

Одиннадцатое понятие – «разрыв ожиданий в аудите». Напомним, что по существу под разрывом ожиданий в аудите понимается несоответствие между запросами пользователей аудита (не важно, обоснованными или преувеличенными – важно, что имеющими место в действительности) и тем, что дает с их точки зрения деятельность аудиторов в реальности.

Разрыв ожиданий между реальными характеристиками товаров или услуг и запросами их пользователей существовал, пожалуй, во все времена, во всех странах и для любого товара (услуги)¹². Главным образом разрыв ожиданий может охватывать две основные характеристики любого товара (услуги): цена товара и его качество. Однако больше всего обычно разрыв ожиданий связан с качеством товаров (услуг). В этой части он охватывает практически любой товар (услугу) и преобладающую долю его пользователей: даже тогда, когда цены многих из них в целом устраивают, то в отношении качества они обычно желают существенно большего¹³. Для РАУ это, на наш взгляд, особенно справедливо.

Отметим, что для уменьшения разрыва ожиданий в аудите чрезвычайно важно, по нашему мнению, постоянное и убедительное разъяснение пользователям аудита отрицательных последствий для них и для общества в целом завышенных пользовательских ожиданий. Например, через разъяснение того обстоятельства, что даже в принципе нельзя сделать так, чтобы некоторое техническое устройство имело нулевую вероятность отказа в течение срока его эксплуатации – только близкую к нулевой¹⁴. Или через разъяснение того, что удовлетворить ожидания пользователей в принципе можно, но тогда товар (услуга, в частности аудиторская) станет «золотым».

Что касается самого понятия «разрыв ожиданий в аудите», то, как видно из предыдущего, его можно отнести к общечеловеческим понятиям, несущим на себе сильный отпечаток аудиторской специфики. Последняя заключается как минимум в размерах разрыва ожиданий¹⁵, его динамике (хроника с возможными периодическими обострениями – обычно во времена всплесков аудиторских скандалов), наличии двух категорий

¹² Во всяком случае трудно найти пример такого товара (услуги), когда все пользователи его – или даже большинство их – были бы полностью удовлетворены его характеристиками.

¹³ Во всяком случае от повышения качества не откажутся.

¹⁴ В аудите это возможность изощренного трудно уловимого аудитором мошенничества при ведении бухгалтерского учета, неправильный выбор уровня существенности и т.д.

¹⁵ Он, по-видимому, сильнее, чем в большинстве других сфер человеческой деятельности.

пользователей с принципиально различными ожиданиями (внутренние и внешние)¹⁶, существовании ясных, писанных, общепринятых, постоянно и серьезно совершенствующихся стандартов деятельности, трудностях убеждения внешних пользователей аудита в том, что риск необнаружения тяжело сделать достаточно малым.

Более подробно наше понимание проблематики разрыва ожиданий вообще и в аудите в частности изложено в [2, с. 948–950] и в [8, с. 15–20].

И, наконец, двенадцатое понятие – «саморегулируемая организация аудиторов» (СРОА). Оно имеет общенаучное происхождение, поскольку саморегулирование, выразившееся на практике в широком распространении саморегулируемых организаций (СРО) в различных областях человеческой деятельности, можно считать понятием, относящимся к науке о регулировании (кибернетике) или ко многим наукам такого рода (техническая кибернетика, экономическая кибернетика и т.д.). Большой аудиторской спецификой оно, на наш взгляд, не несет; например, наличие в одной СРО как физических, так и юридических лиц характерно и для других профессий, а не только для аудиторской. Добавим, что такие вопросы как проблема единственности или нескольких СРО в некоторой области (или вообще их присутствия в области), обязательность или добровольность для производителей товара (услуги) быть членами СРО, требования к их членам и т.п. относятся, по нашему мнению, не к понятию СРОА, а к практической сфере саморегулирования.

3. Некоторые итоговые соображения

Итак, выше были рассмотрены – без претензий на полноту – двенадцать аудиторских понятий: аудит, аудиторские услуги, аудиторские риски, существенность в аудите, ПСА, качество аудита, контроль качества в аудите, независимость аудитора, аудиторские стандарты, аудиторская выборка, разрыв ожиданий и СРОА. Оказалось, что все они могут считаться пришедшими в аудит «со стороны». (Многие другие экономические науки, к слову сказать, могут «похвастаться» порождением новых понятий: экономикс – совершенной конкуренцией и асимметрией информации, теория эффективности – экстерналиями и т.д.¹⁷; отмеченное обстоятельство, по нашему мнению, не унижает и не возвышает аудиторскую науку – это простая констатация факта.)

¹⁶ Уменьшение риска необнаружения зачастую не входит в ожидания внутренних пользователей, тогда как для внешних пользователей аудита это центральный момент их ожиданий.

¹⁷ Появилось в последнее время и такое новое понятие как «поведенческая экономика», а исследования в этой области уже отмечены нобелевскими премиями по экономике; затруднительно сказать, к какой науке оно от-носится – скорее всего, это одновременно и понятие и название новой отрасли экономической науки.

Таблица 1.

Основные аудиторские понятия и некоторая информация о них

№№ пп	Название понятия	Происхождение понятия	Влияние аудиторской специфики	Примечание
1.	Аудит	ОЧ	С	См. подробнее в [2, с. 15– 16]
2.	Аудиторские услуги	ЭН	С	
3	Аудиторский риск	НН	Н	См. подробнее в [2, с. 252, 253, 257]
4	Существенность в аудите	ОЧ	Н	См. подробнее в [2, с. 932 – 934]
5	Профессиональное суждение в аудите	ОЧ	Н	См. подробнее в [2, с. 332– 338], [7, с. 17–19],
6	Качество аудита	ОЧ	С	См. подробнее в [2, с. 134 – 136]
7	Контроль качества аудита	ОН	С	См. подробнее в [2, с. 936 – 942]
8	Независимость аудитора	ОЧ	С	См. подробнее в [2, с. 853 – 863, 942– 947]
9	Аудиторские стандарты	ОН	С	См. подробнее в [2, с. 306 – 315]
10	Аудиторская выборка	НН	Н	См. подробнее в [2, с. 277– 306]
9	Разрыв ожиданий в аудите	ОЧ	С	См. подробнее в [2, с. 948– 950], в [8, с. 15– 20]
10	Саморегулируемая организация аудиторов	ОН	Н	

Из этих 12 понятий пять – аудит, существенность в аудите, качество аудита, независимость аудитора и разрыв ожиданий – имеют общечеловеческое происхождение, остальные семь – общенаучное (а также из конкретной экономической науки или из какой-либо другой науки, например, понятие аудиторского риска берется фактически из теории вероятностей). Из перечня таких наук следует, что это будут разрозненные и малосвязанные между собой науки. Такие как, например, бухгалтерский учет, теория вероятностей, квалиметрия, стандартизация и т.д.

Что касается степени влияния аудиторской специфики на трансформацию понятий, то слабый (или нулевой) отпечаток этой специфики несут на себе такие понятия (опять-таки пять) как аудиторский риск, существенность в аудите, ПСА, аудиторская выборка и СРОА, а более или менее сильный – остальные: аудит, аудиторские услуги, качество аудита, контроль качества аудита, независимость аудитора, стандарты аудиторской деятельности и разрыв ожиданий.

В заключение заметим, что нам не ясно, к какому типу относится понятие «аудиторские доказательства»; для ответа на этот вопрос, по-видимому, необходимы предварительные исследования сути и набора доказательств в аудите. Не ясно, стоит ли включать его в основные аудиторские по-

нятия (аналогичный вопрос может возникнуть и в отношении других аудиторских понятий). Ясно только, что оно имеет общенаучное происхождение.

Изложенные выше результаты удобно представить в сжатом виде в таблице 1. Для ее компактности в ней сделаны следующие сокращения: ОЧ – общечеловеческое, ОН – общенаучное, ЭН – экономическая наука, НН – неэкономическая наука, Н – нулевое (или слабое), С – сильное. В пятой графе таблицы представлены литературные источники, в которых авторская позиция изложена значительно подробнее, нежели в данной статье.

Литература

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (в ред. от 16.04.2022).
2. Гутцайт Е.М. Теоретические основы аудита. – 3-е изд., доп. и перераб.– М.: ООО «САМ Полиграфист», 2022.
3. Вентцель Е.С. Теория вероятностей. – М.: Высшая школа, 2001..
4. Гроот М. Де Оптимальные статистические решения. – М.: Мир, 1974.
5. Бычкова С.М., Райхман М.В, Соколов В.Я. [и др.]; под ред. Соколова В.Я. Аудиторский словарь. – М.: Финансы и статистика, 2003.
6. Шапошников А.А., Лутов Д.С. Границы достоверности в аудите // Аудиторские ве-

домости. – 2003. - № 4. – С. 63–71.

7. Гутцайт Е.М. Доказательное и профессиональное суждение в аудите // Аудитор. – 2023. – № 3. – С. 17–25.

8. Гутцайт Е.М. Разрыв ожиданий и общественный аудит // Аудитор. – 2011. – № 4. – С. 15–21.

References

1. Federal Law “On Auditing” dated December 30 2008 No. 307 - FederalLaw (as amended on April 16, 2022).
2. Gutzeit E.M. Theoretical foundations of auditing. – 3rd ed., add. and processing. – M.: SAM Polygraphist LLC, 2022/.
3. Ventzel E.S. Probability theory. – M.: Higher School, 2001.
4. Groot M. De Optimal statistical solutions. – M.: Mir, 1974.
5. Bychkova S.M., Raikhman M.V., Sokolov V. Ya. [and etc.]; edited by Sokolova V. Ya. Auditing Dictionary. – M.: Finance and Statistics, 2003.
6. Shaposhnikov A.A., Lutov D.S. Limits of reliability in audit // Audit statements. – 2003. – No. 4. – Pp. 63–71.
7. Gutzeit E.M. Evidencebased and professional judgment in auditing // Auditor. – 2023. – No. 3. – Pp. 17–25.
8. Gutzeit E.M. The gap in expectations and domestic audit // Auditor. – 2011. – No. 4. – Pp. 15–21.

Удержание НДФЛ с выплат за время вынужденного прогула не противоречит Конституции, напомнил КС РФ

Работодатель перечислил сотруднику средний заработок за время вынужденного прогула. С выплаты удержали НДФЛ. Работник с этим не согласился и обратился в суд, но спор проиграл. Выплату не удалось признать суммой, которую не облагают налогом. Тогда работник решил, что ряд норм НК РФ противоречит Конституции. Они позволяют увеличивать базу по НДФЛ на спорную выплату без учета ее характера.

КС РФ не стал рассматривать жалобу. Он указал, что освобождение от уплаты налогов – это льгота. То, что в перечне не облагаемых НДФЛ доходов нет выплат за время вынужденного прогула, не нарушает конституционные права налогоплательщиков. Данную позицию КС РФ высказывал и ранее.

Документ: Определение КС РФ от 27.02.2024 N 536-О

ЖУК Алексей Юрьевич,
заместитель начальника Отдела
по надзору за аудиторской деятельностью
Управления Федерального казначейства по г. Москве,
аспирант базовой кафедры бюджета и казначейства
РЭУ им. Г.В. Плеханова,
alexeyzhuk16@yandex.ru

Риск-ориентированный подход при проведении Федеральным казначейством внешних проверок деятельности аудиторских организаций

Аннотация. Современные экономические реалии предполагают широкое применение риск-ориентированного подхода при осуществлении государственного контроля (надзора). Такой подход способствует снижению административной нагрузки на объекты контроля и повышению эффективности контрольных (надзорных) мероприятий. В настоящее время управление рисками осуществляется органами контроля в основном при планировании контрольных мероприятий и при принятии решений о проведении внеплановых контрольных мероприятий. Однако, риск-ориентированный подход целесообразно использовать не только на этапе планирования, но и непосредственно в ходе осуществления мероприятий государственного контроля и надзора. В настоящей статье рассматривается возможность более широкого применения Федеральным казначейством риск-ориентированного подхода при осуществлении внешнего контроля деятельности аудиторских организаций. Автором предлагается порядок определения объема выборки, а также концепция применения риск-ориентированного подхода при проведении проверок, основанная на системе индикаторов наличия в деятельности аудиторских организаций нарушений обязательных требований. Примерная система индикаторов разработана на основе анализа результатов проверок, проведенных Федеральным казначейством, и учитывает выявленные в ходе проверок нарушения. Однако перечень индикаторов, представленный в статье, не является исчерпывающим, так как в зависимости от изменений среды и обстоятельств могут возникать новые случаи нарушения обязательных требований и добавляться новые индикаторы. Предложенная в статье примерная система индикаторов может стать основой для разработки вероятностной модели, с помощью которой должностное лицо Федерального казначейства, проводящее проверку, будет иметь возможность определить вероятность наличия в отдельно взятом аудиторском задании тех или иных видов нарушений и, исходя из этого, спланировать свою работу по проведению проверки.

Ключевые слова: аудит, аудиторские организации, аудиторская деятельность, государственный контроль, Федеральное казначейство, риск-ориентированный подход, объем выборки, индикаторы риска, управление рисками.

ZHUK Alexey Yurievich,
Deputy Head of the Audit Supervision Department
of the Federal Treasury Department in Moscow, postgraduate student
of the Basic Department of Budget and Treasury
of Plekhanov Russian University of Economics,
alexeyzhuk16@yandex.ru

Risk-oriented approach in audit organizations activities external control realized by the Federal Treasury

Abstract. Modern economic realities imply the widespread use of a risk-based approach in the implementation of state control (supervision) in order to reduce the administrative burden on the control objects and increase the effectiveness of control (supervisory) measures. Currently, risk management is carried out by control bodies mainly in control measures planning and when making decisions on the realizing and selection of the

type of unscheduled control measures. However, it is advisable to use a risk-based approach not only at the planning stage, but also directly during the implementation of state control and supervision measures. In this article, a broader application of the risk-based approach is considered on the example of the implementation by the Federal Treasury audit organizations activities external control. The author suggests the procedure for determining the sample size, as well as the concept of applying a risk-based approach to the implementation of inspections, based on a system of violation indicators. The approximate system of indicators based on the analysis of the inspections results takes into account the violations identified during the Federal Treasury inspections. However, the list of indicators presented in the article is not exhaustive. Depending on changes in the environment and circumstances, new cases of mandatory requirements violation may arise and new indicators may be added. The approximate system of indicators proposed in the article can become the basis of the probabilistic model. With the help of this model an official of the Federal Treasury will be able to determine the probability of certain types of violations in a single audit assignment and, based on this, plan his work.

Keywords: audit, audit organizations, audit activity, state control, Federal Treasury, risk-oriented approach, sample size, risk indicators, risk management.

Введение

Государственный контроль (надзор) является неотъемлемой частью государственного управления и представляет собой деятельность контрольных (надзорных) органов, которая направлена на предотвращение (профилактику), выявление и пресечение нарушений обязательных требований, установленных нормативными правовыми актами¹.

В настоящее время система государственного контроля (надзора) в Российской Федерации претерпевает существенные изменения. С 01.01.2021 в рамках реализации механизма так называемой «регуляторной гильотины», направленной на оптимизацию контрольной (надзорной) деятельности, прекратили свое действие тысячи нормативных правовых актов, принятых до 2020 года [1,2]. Ведется активная работа по повышению эффективности и результативности как государственного управления в целом, так и контрольной (надзорной) деятельности в частности [3,4].

Кроме того, современная тенденция развития государственного контроля такова, что происходит расширение применения риск-ориентированного подхода, так как такой подход позволяет оптимально использовать задействованные при осуществлении контрольных (надзорных) мероприятий ресурсы и снижать издержки юридических лиц (индивидуальных предпринимателей), а также способствует повышению результативности и эффективности деятельности органов государственного контроля [5,6,7].

Так, Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» предусматривает управление рисками причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям при осуществлении государственного контроля, в связи с чем объект контроля подпадает отнесенности к одной из категорий риска. В зависимости от того, к какой категории риска отнесен объект контроля, определяются

профилактические и контрольные (надзорные) мероприятия, их интенсивность, содержание и результаты. Иными словами, риск-ориентированный подход применяется на стадии планирования мероприятий государственного контроля (надзора).

Однако риск-ориентированный подход целесообразно использовать не только на этапе планирования, но и непосредственно в ходе осуществления мероприятий государственного контроля и надзора. В настоящей статье возможность более широкого применения риск-ориентированного подхода рассматривается на примере Федерального казначейства, осуществляющего внешний контроль деятельности аудиторских организаций.

В целях формирования методики применения риск-ориентированного подхода при проведении проверок должностными лицами Федерального казначейства автором статьи проведен анализ подходов Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество» к организации и осуществлению внешнего контроля деятельности своих членов, а также исследованы результаты внешних проверок деятельности аудиторских организаций, проведенных Федеральным казначейством, и выявленные в ходе проверок нарушения.

Прикладные аспекты внешнего контроля деятельности аудиторских организаций, осуществляемого Федеральным казначейством

Федеральное казначейство осуществляет внешний контроль деятельности аудиторских организаций (далее – ВКД), оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям (далее – ОЗО).

Данный вид государственного контроля (надзора) подпадает под действие Федерального закона от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» [8].

В целях реализации механизма управления рисками причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям действующее законодательство предусматривает

следующие категории риска: чрезвычайно высокий, высокий, средний и низкий риски. В зависимости от того, к какой категории риска отнесена аудиторская организация (далее – АО), определяются вид и периодичность контрольных (надзорных) мероприятий (далее – КНМ) и профилактических мероприятий.

Внешние проверки деятельности АО проводятся Федеральным казначейством на основе выборочного метода. При этом Положение о внешнем контроле² не содержит порядок отбора аудиторских заданий в ходе проверки отдельной взятой АО, а также методику применения риск-ориентированного подхода в рамках проверки конкретного аудиторского задания.

Работа сотрудника Федерального казначейства, проводящего проверку, в некотором роде сложнее работы аудитора, так как проверяющему в течение весьма ограниченного срока (от 20 до 60 дней) необходимо проверить качество выполнения аудиторских заданий, аудиторские заключения, по которым выдавались АО, в течение нескольких лет. Таким образом, проверяющий должен быть настолько компетентным и грамотным специалистом, чтобы включить в выборку те задания, где вероятнее всего есть нарушения, определить проблемные зоны в выбранных аудиторских заданиях и, концентрируясь на проверке конкретных проблемных зон (а не проверяя материалы по аудиторскому заданию сплошным методом), установить нарушения обязательных требований и отразить их в акте проверки.

Должностное лицо Федерального казначейства, проводящее проверку АО, в первую очередь руководствуется своим профессиональным суждением. Однако внедрение Федеральным казначейством в работу порядка формирования выборки и методики

¹ Виды государственного контроля в Российской Федерации / Государственная Дума. Тула: ЗАО «Гриф и К», 2013. 96 с.

² Положение о внешнем контроле деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям (Федеральном государственном контроле (надзоре), утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации от 25.06.2021 № 1009

применения риск-ориентированного подхода непосредственно при проведении проверки помогло бы при осуществлении ВКД формировать репрезентативную выборку, позволяющую сделать выводы о качестве работы АО в целом, и не создавать излишнюю нагрузку на объект контроля, запрашивая в ходе проверки избыточный объем материалов [9].

Определение объема выборки

Необходимо учесть, что в ходе ВКД Федеральное казначейство анализирует в совокупности работу АО за проверяемый период, т.е. осуществляет проверку не только заданий по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности ОЗО, но и иных заданий, аудиторские заключения по которым выданы в течение проверяемого периода. Помимо этого, сотрудниками Федерального казначейства для проверки запрашиваются и другие материалы, касающиеся деятельности АО, в том числе материалы по оказанию сопутствующих аудиту услуг и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг [10].

Таким образом, формируемая сотрудниками Федерального казначейства в рамках проведения внешней проверки АО выборка должна быть репрезентативной и охватывать как задания по аудиту, так и материалы по оказанию сопутствующих аудиту услуг и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, в связи с чем в первую очередь возникает вопрос, касающийся объема выборки.

При формировании выборки необходимо учитывать неоднородность рынка аудиторских услуг. К примеру, одна АО может выдавать около 200 аудиторских заключений в год и иметь годовую выручку более 100 миллионов рублей, тогда как другая ор-

ганизация выдает не более трех аудиторских заключений ежегодно.

Иными словами, при определении объема выборки необходим дифференцированный подход, для чего целесообразно разделить проверяемые АО на две большие группы: крупные АО и АО, не относящиеся к категории крупных. В целях разработки порядка формирования выборки Федеральным казначейством может быть взят за основу опыт Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество», которая к крупным относит такую АО, объемом выручки от оказания услуг которой за любой из календарных годов, входящих в проверяемый период, составляет более 50 млн рублей.

Важно учитывать то, что нарушение обязательных требований при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности ОЗО учтет за собой риски причинения вреда (ущерба) охраняемому законом ценностям. Таким образом, в ходе осуществления Федеральным казначейством мероприятий ВКД приоритетное значение имеет проверка заданий по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности данных юридических лиц.

Ниже представлены предлагаемые автором статьи критерии для включения в выборку аудиторских заданий и заданий по сопутствующим аудиту услугам при проведении проверок в зависимости от того, относится ли проверяемая АО к категории крупных или нет (табл. 1, 2).

Отдельно стоит отметить то, что в ходе проведения проверки сотрудники Федерального казначейства запрашивают материалы по аудиторским заданиям и сопутствующим аудиту услугам как в полном объеме (т.е. содержащие все рабочие до-

кументы и аудиторские доказательства), так и материалы по конкретным вопросам (разделам) отдельно взятого задания. В приведенных ниже таблицах под заданиями по аудиту и сопутствующим аудиту услугам, рекомендуемыми к включению в выборку, понимаются материалы по заданиям в полном объеме. Таким образом, в дополнение к рекомендованному для включения в выборку количеству заданий в полном объеме сотрудник Федерального казначейства может также запрашивать и материалы по ряду заданий в неполном.

Материалы по прочим связанным с аудиторской деятельностью услугам следует включать в выборку с точки зрения вероятности наличия нарушений обязательных требований в части соблюдения АО принципа независимости и хранения документации.

В целях углубления применения риск-ориентированного подхода целесообразно дифференцировать объем выборки в зависимости категории риска объекта контроля, и при проверке АО, отнесенных категории среднего риска, включать в выборку исключительно задания по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности ОЗО.

Риск-ориентированный подход на этапе проведения проверки

Как уже отмечалось выше, в ходе осуществления Федеральным казначейством ВКД в первую очередь необходимо оценить качество обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности ОЗО. Особое внимание стоит уделить тем ОЗО, по причине наличия которых АО отнесена к определенной категории риска на этапе планирования. Задания по аудиту таких ОЗО и следует включать в выборку в первую очередь.

Таблица 1.

Критерии для включения в выборку аудиторских заданий и заданий по сопутствующим аудиту услугам при проведении проверок организаций, не относящихся к категории крупных АО

Среднее количество завершенных в год заданий на проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг в проверяемом периоде	Количество заданий на проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг, рекомендуемых к включению в выборку	Количество заданий на проведение обязательного аудита ОЗО, рекомендуемых к включению в выборку
Менее трех заданий	Все задания	
От 3 до 10 заданий	Не менее 3 и не более 6 заданий	Не менее 3 заданий (при наличии)
От 11 до 20 заданий	Не менее 4 и не более 8 заданий	Не менее 4 (при наличии) и не более 6 заданий
От 21 до 50 заданий	Не менее 5 и не более 10 заданий	Не менее 5 (при наличии) и не более 8 заданий
От 51 до 100 заданий	Не менее 7 и не более 14 заданий	Не менее 7 (при наличии) и не более 10 заданий
Более 100 заданий	Не менее 9 и не более 18 заданий	Не менее 9 (при наличии) и не более 12 заданий

Таблица 2.

Критерии для включения в выборку аудиторских заданий и заданий по сопутствующим аудиту услугам при проведении проверок организаций, относящихся к категории крупных АО

Среднее количество руководителей заданий на проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг в год в проверяемом периоде	Рекомендуемое количество руководителей, чьи задания на проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг подлежат отбору / Рекомендуемое для включения в выборку количество заданий на проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг по каждому руководителю
До 10 руководителей	Все руководители / 1 задание
От 11 до 20 руководителей	Не менее 50% руководителей / 1 задание
От 21 до 30 руководителей	Не менее 50% руководителей / 1 задание
От 31 до 40 руководителей	Не менее 50% руководителей / 1 задание

В остальных случаях при отборе для проверки конкретных аудиторских заданий и заданий по сопутствующим аудитам услугам сотруднику Федерального казначейства следует применять риск-ориентированный подход и основанное на нем собственное профессиональное суждение.

Для реализации данной концепции необходима система индикаторов нарушения обязательных требований в деятельности АО, при наличии которых сотрудник Федерального казначейства, проводящий проверку, будет принимать решение о включении конкретного аудиторского задания в выборку, а также будет планировать свою работу таким образом, чтобы в рамках проверки конкретного задания проверять те разделы, где вероятность наличия нарушений наиболее высока.

Почему важно применение риск-ориентированного подхода непосредственно при проведении проверки конкретного аудиторского задания? Рассмотрим случай, когда у аудируемого лица имеется значительный объем подержанных обесценению запасов увеличивавшийся на протяжении нескольких отчетных периодов. Обозначим данные обстоятельства как индикатор нарушения обязательных требований. При наличии данного индикатора в ходе проведения ВКД должностному лицу Федерального казначейства следует применить риск-ориентированный подход и включить задание в выборку. При этом в целях экономии ресурсов целесообразно сконцентрироваться именно на проверке того, как АО провела аудит запасов вместо того, чтобы проверять, например, аудит денежных средств или финансовых вложений, где риски существенных искажений в данных обстоятельствах значительно ниже.

Отнесение АО к определенным категориям риска на этапе планирования осуществляется на основании критериев, установленных Положением о внешнем контроле. В частности, учитываются такие обстоятельства, как отзыв (аннулирование) лицензии у аудируемого лица на осуществление соответствующего вида деятельности и признание аудируемого лица несостоятельным (банкротом). В целях применения риск-ориентированного подхода непосредственно при проведении проверки конкретного аудиторского задания данные события могут быть рассмотрены в качестве индикаторов нарушения обязательных требований, так как в случае выдачи аудиторского заключения с немодифицированным мнением они могут свидетельствовать о том, что АО на этапе аудита не осуществила процедуры и не получила достаточные надлежащие аудиторские доказательства способности аудируемой организации осуществлять свою деятельность непрерывно. В данной ситуации должностному лицу Федерального казначейства, осуществляющему проверку, следует включить такое аудиторское задание в выборку и проверить, направлялся ли

аудитором запрос аудируемой организации в части непрерывности деятельности, сохранился ли в рабочих документах выводы и профессиональные суждения аудитора, касающиеся данного вопроса, анализировались ли АО предписания контролирующих органов, в результате неисполнения которых у кредитной организации могла быть отозвана лицензия, адекватно ли раскрыта в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица информация о событиях и условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

В Перечне индикаторов риска³ помимо вышеупомянутых, указанных в Положении о внешнем контроле, приведены следующие:

- выдача АО, проводившей обязательный аудит, одному аудируемому лицу нескольких аудиторских заключений в отношении одной и той же бухгалтерской (финансовой) отчетности за один аудируемый период;

- многократное (более пяти раз) осуществление в течение одного года АО обязательного аудита по заключенным по результатам открытого конкурса договорам, по которым в ходе открытого конкурса начальная цена договора была снижена на двадцать пять и более процентов;

- исключение Банком России сведений об аудиторской организации из реестра аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям на финансовом рынке, в связи с неоднократным представлением в течение пяти последовательных лет ненадлежащего в обстоятельствах согласно стандартам аудиторской деятельности аудиторского заключения;

- выдача в течение одного календарного года аудиторской организацией, оказывающей аудиторские услуги общественно значимым организациям, аудиторских заключений в количестве, превышающем два аудиторских заключения в месяц на каждого аудитора, исходя из средней численности аудиторов, работавших в данной аудиторской организации, за указанный год.

Однако в реальности количество индикаторов может быть намного больше тех, которые перечислены в вышеуказанных нормативно-правовых актах.

Так, все вышеизложенное, касающееся отзыва (аннулирования) лицензии у аудируемого лица на осуществление соответствующего вида деятельности и признание аудируемого лица несостоятельным (банкротом), справедливо и для заданий по аудиту бухгалтерской (финансовой) от-

четности организаций, ликвидированных в течение одного календарного года с даты выдачи аудиторского заключения, а также организаций, в деятельности которых в проверяемом периоде наблюдались негативные события и условия финансового и иного характера, влияющие на способность таких организаций продолжать непрерывно свою деятельность.

Еще одним важным индикатором является расхождение показателей форм бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Например, в отчетности аудируемого лица показатель бухгалтерского баланса по строке «Денежные средства и денежные эквиваленты» не равен показателю отчета о движении денежных средств по строке «Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода». Расхождение обусловлено тем, что имеющийся у организации депозитный вклад в банке со сроком размещения три месяца отражен по строке «Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)». В соответствии с положениями по бухгалтерскому учету организация может отнестись открытые в кредитных организациях краткосрочные депозиты как к денежным средствам (денежным эквивалентам), так и к финансовым вложениям, при этом порядок учета таких депозитов устанавливается учетной политикой организации. Допустим, в рассматриваемом случае учетной политикой определено, что депозитные вклады в кредитных организациях со сроком размещения три месяца и менее должны быть отнесены к денежным средствам (денежным эквивалентам). Таким образом, отчетность организации искажена, так как депозиты отражены в бухгалтерском балансе в составе краткосрочных финансовых вложений, что противоречит принятой учетной политике. Если искажение превышает рассчитанный аудитором уровень существенности, а аудиторское заключение при этом содержит немодифицированное мнение, то это свидетельствует о том, что аудитором допущены нарушения международных стандартов аудита в части получения аудиторских доказательств и формирования мнения в аудиторском заключении.

Примерная система индикаторов нарушений представлена ниже (табл. 3). Необходимо отметить, что целью данной статьи является не перечисление всех возможных индикаторов нарушений, что практически неосуществимо, так как в зависимости от изменений среды и обстоятельств могут возникать новые случаи нарушения обязательных требований и добавляться новые индикаторы. Цель настоящей статьи – описание самой концепции риск-ориентированного подхода. Важно понимать, что в ходе осуществления проверки проверяющий может самостоятельно выявлять новые индикаторы, не перечисленные в таблице, и на основании этих новых индикаторов применять риск-ориентированный подход.

³ Перечень индикаторов риска нарушения обязательных требований по внешнему контролю деятельности (Федеральное государственное контрольное надзору) аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям, утвержденный приказом Минфина России от 23.06.2021 № 90н

Система индикаторов нарушения АО обязательных требований

Индикатор нарушения обязательных требований	Вероятные нарушения обязательных требований
Отзыв (аннулирование) лицензии у аудируемого лица (кредитные, страховые организации и т.д.) на осуществление соответствующего вида деятельности в течение одного календарного года с даты выдачи аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности с немодифицированным мнением	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нарушение требований к формированию мнения в аудиторском заключении. 2. Нарушение требований к форме и содержанию аудиторского заключения. 3. Нарушение требований к проведению аудиторских процедур и получению аудиторских доказательств. 4. Нарушение требований к рабочей документации
Признание несостоятельным (банкротом) аудируемое лицо в течение одного календарного года с даты выдачи аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности с немодифицированным мнением.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нарушение требований к формированию мнения в аудиторском заключении. 2. Нарушение требований к форме и содержанию аудиторского заключения. 3. Нарушение требований к проведению аудиторских процедур и получению аудиторских доказательств. 4. Нарушение требований к рабочей документации.
Ликвидация аудируемого лица в течение одного календарного года с даты выдачи аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности с немодифицированным мнением.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нарушение требований к формированию мнения в аудиторском заключении. 2. Нарушение требований к форме и содержанию аудиторского заключения. 3. Нарушение требований к проведению аудиторских процедур и получению аудиторских доказательств. 4. Нарушение требований к рабочей документации.
<p>В проверяемом периоде или до даты выдачи аудиторского заключения с немодифицированным мнением имели место:</p> <ul style="list-style-type: none"> - негативные события или условия финансового характера в деятельности аудируемого лица; - негативные события или условия, связанные с операционной деятельностью аудируемого лица; - прочие события и условия, способные оказать негативное воздействие на деятельность аудируемого лица (санкционные ограничения, судебные разбирательства и т.д.) 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нарушение требований к формированию мнения в аудиторском заключении. 2. Нарушение требований к форме и содержанию аудиторского заключения. 3. Нарушение требований к проведению аудиторских процедур и получению аудиторских доказательств. 4. Нарушение требований к рабочей документации.
Выдача АО, проводившей обязательный аудит, одному аудируемому лицу нескольких аудиторских заключений в отношении одной и той же бухгалтерской (финансовой) отчетности за один аудируемый период.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нарушение требований к формированию мнения в аудиторском заключении. 2. Нарушение требований к форме и содержанию аудиторского заключения. 3. Нарушение требований к проведению аудиторских процедур и получению аудиторских доказательств. 4. Нарушение требований к информационному взаимодействию с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица. 5. Нарушение требований к рабочей документации. 6. Нарушение требований к соблюдению независимости. 7. Нарушение требований к формированию аудиторской выборки. 8. Выдача ложного аудиторского заключения.
Наличие фактов ведения АО недобросовестной конкуренции; многократное (более пяти раз) осуществление в течение одного года АО обязательного аудита по заключенным по результатам открытого конкурса договорам, по которым в ходе открытого конкурса начальная цена договора была снижена на двадцать пять и более процентов.	Спрогнозировать вероятные нарушения не представляется возможным, однако, данный индикатор может свидетельствовать о неудовлетворительном качестве выполнения аудиторского задания.
Стоимость услуг по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности, значительно (в 2 и более раз) отличается от среднерыночной	Спрогнозировать вероятные нарушения не представляется возможным, однако, данный индикатор может свидетельствовать о неудовлетворительном качестве выполнения аудиторского задания.
Факт создания учредителями АО нескольких организаций с идентичными названиями, зарегистрированных по одному адресу	Нарушение требований к соблюдению независимости
Факт наличия среди клиентов АО лиц, в отношении которых имеются сведения об их причастности к отмыванию денежных средств, экстремистской деятельности, терроризму и распространению оружия массового уничтожения	Нарушение требований Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем и финансированию терроризма»
Аудиторские задания по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в статье 5 и статье 7.1 Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем и финансированию терроризма»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нарушение требований Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем и финансированию терроризма». 2. Нарушение требований к проведению аудиторских процедур и получению аудиторских доказательств.

<p>Наличие следующих фактов: - совершение аудируемым лицом нетипичных (необычных) сделок, сомнительных операций; - наличие на балансе аудируемого лица подозрительных непрофильных активов и активов, стоимость которых значительно отличается от среднерыночной; - деятельность аудируемого лица в целом является подозрительной (экономически нецелесообразной); - нетипичная для отрасли структура баланса аудируемого лица.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нарушение требований к формированию мнения в аудиторском заключении. 2. Нарушение требований к форме и содержанию аудиторского заключения. 3. Нарушение требований к проведению аудиторских процедур и получению аудиторских доказательств. 4. Нарушение требований к информационному взаимодействию с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица. 5. Нарушение требований к рабочей документации. 6. Нарушение требований Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем и финансированию терроризма». 7. Нарушение требований к формированию аудиторской выборки.
<p>Существенное расхождение показателей форм бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нарушение требований к формированию мнения в аудиторском заключении. 2. Нарушение требований к форме и содержанию аудиторского заключения. 3. Нарушение требований к проведению аудиторских процедур и получению аудиторских доказательств. 4. Нарушение требований к рабочей документации. 5. Нарушение требований к планированию аудита. 6. Нарушение требований к формированию аудиторской выборки.
<p>Значительный объем у аудируемого лица дебиторской/кредиторской задолженности в сравнении с валютой баланса; объем дебиторской/кредиторской задолженности увеличивается от периода к периоду; наличие информации о ликвидированных контрагентах аудируемого лица; большой объем дебиторской/кредиторской задолженности без движения.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нарушение требований к формированию мнения в аудиторском заключении. 2. Нарушение требований к форме и содержанию аудиторского заключения. 3. Нарушение требований к проведению аудиторских процедур и получению аудиторских доказательств 4. Нарушение требований к рабочей документации. 5. Нарушение требований к планированию аудита. 6. Нарушение требований к формированию аудиторской выборки.
<p>Значительный объем у аудируемого лица дебиторской/кредиторской задолженности в сравнении с валютой баланса; объем дебиторской/кредиторской задолженности увеличивается от периода к периоду; наличие информации о ликвидированных контрагентах аудируемого лица; большой объем дебиторской/кредиторской задолженности без движения.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нарушение требований к формированию мнения в аудиторском заключении. 2. Нарушение требований к форме и содержанию аудиторского заключения. 3. Нарушение требований к проведению аудиторских процедур и получению аудиторских доказательств 4. Нарушение требований к рабочей документации. 5. Нарушение требований к планированию аудита. 6. Нарушение требований к формированию аудиторской выборки.
<p>Существенная величина запасов в балансе аудируемого лица, увеличивается от периода к периоду</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нарушение требований к формированию мнения в аудиторском заключении. 2. Нарушение требований к форме и содержанию аудиторского заключения. 3. Нарушение требований к проведению аудиторских процедур и получению аудиторских доказательств. 4. Нарушение требований к рабочей документации. 5. Нарушение требований к планированию аудита. 6. Нарушение требований к формированию аудиторской выборки.
<p>Информация о том, что аудит за прошлый год проводился другим аудитором. Информация о том, что аудит за прошлый год не проводился.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нарушение требований к формированию мнения в аудиторском заключении. 2. Нарушение требований к форме и содержанию аудиторского заключения. 3. Нарушение требований к проведению аудиторских процедур и получению аудиторских доказательств.
<p>Наличие предписаний Центробанка и (или) других контролирующих органов в отношении аудируемого лица</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нарушение требований к формированию мнения в аудиторском заключении. 2. Нарушение требований к форме и содержанию аудиторского заключения. 3. Нарушение требований к проведению аудиторских процедур и получению аудиторских доказательств. 4. Нарушение требований к информационному взаимодействию с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица 5. Нарушение требований к рабочей документации 6. Нарушение требований Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем и финансированию терроризма».

Исключение Банком России сведений об аудиторской организации из реестра аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям на финансовом рынке, в связи с неоднократным представлением в течение пяти последовательных лет ненадлежащего в обстоятельствах согласно стандартам аудиторской деятельности аудиторского заключения	Спрогнозировать вероятные нарушения не представляется возможным, однако данный индикатор свидетельствует о неудовлетворительном качестве выполнения аудиторских заданий.
Выдача в течение одного календарного года аудиторской организацией, оказывающей аудиторские услуги общественно значимым организациям, аудиторских заключений в количестве, превышающем два аудиторских заключения в месяц на каждого аудитора, исходя из средней численности аудиторов, работавших в данной аудиторской организации, за указанный год.	1. Нарушение требований к участию аудитора в аудиторской деятельности. 2. Нарушение требований к соблюдению независимости. 3. Другие нарушения обязательных требований, так как данный индикатор может свидетельствовать о неудовлетворительном качестве выполнения аудиторского задания.
Аудиторские задания, к выполнению которых привлекались аудиторы, одновременно работающие в четырех и более АО.	Спрогнозировать вероятные нарушения не представляется возможным, однако данный индикатор может свидетельствовать о неудовлетворительном качестве выполнения аудиторского задания.
В течение или после периода, охватываемого бухгалтерской (финансовой) отчетностью, но до начала выполнения работ по аудиту АО оказывались аудируемому лицу прочие или сопутствующие аудиту услуги.	Нарушение требований к соблюдению независимости.
Наличие основного клиента, от которого АО получает основную часть вознаграждений за оказываемые услуги.	Нарушение требований к соблюдению независимости.
Наличие информации об изменениях в нормативно-правовых актах по ведению бухгалтерского учета, которые аудируемое лицо может не учесть и тем самым допустить существенные искажения.	1. Нарушение требований к рассмотрению законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности. 2. Нарушение требований к формированию мнения в аудиторском заключении. 3. Нарушение требований к форме и содержанию аудиторского заключения. 4. Нарушение требований к проведению аудиторских процедур и получению аудиторских доказательств. 5. Нарушение требований к рабочей документации.
Аудиторское заключение датировано ранее даты бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.	1. Нарушение требований к проведению аудиторских процедур и получению аудиторских доказательств. 2. Выдача ложного аудиторского заключения.
У аудируемого лица в отчете о финансовых результатах отсутствуют управленческие расходы	1. Нарушение требований к формированию мнения в аудиторском заключении. 2. Нарушение требований к форме и содержанию аудиторского заключения. 3. Нарушение требований к проведению аудиторских процедур и получению аудиторских доказательств. 4. Нарушение требований к рабочей документации.
Наличие информации о корректировках отчетности за предыдущие периоды (исправление искажений) при том, что аудит за предыдущие периоды проводился также этим же аудитором.	1. Нарушение требований к формированию мнения в аудиторском заключении. 2. Нарушение требований к форме и содержанию аудиторского заключения. 3. Нарушение требований к проведению аудиторских процедур и получению аудиторских доказательств. 4. Нарушение требований к рабочей документации.
Отсутствие рабочей документации, подтверждающей проведение аудиторских процедур.	1. Нарушение требований к рабочей документации. 2. Выдача ложного аудиторского заключения.

Выводы

В настоящее время риск-ориентированный подход широко применяется при планировании мероприятий государственного контроля (надзора). Однако его применение целесообразно и непосредственно в ходе осуществления проверочных мероприятий, что позволит повысить их эффективность и результативность.

В данной статье рассмотрены возможные способы применения риск-ориентированного подхода непосредственно при проведении Федеральным казначейством внешних проверок деятельности АО. Автор статьи предлагается порядок определения объема выборки, а также концепция применения риск-ориентированного подхо-

да при осуществлении проверки, основанная на системе индикаторов наличия в деятельности АО нарушений обязательных требований.

Сотрудник Федерального казначейства, проводящий проверку АО, ограничен сроком проведения проверки. Таким образом, качество и результативность проверки зависит от того, насколько грамотно проверяющий сможет сформировать выборку, выявить те аудиторские задания и те разделы аудита в конкретном аудиторском задании, где АО допущены нарушения обязательных требований. Система индикаторов нарушений, рассмотренная в статье, призвана помочь проверяющему справиться с этой задачей.

Необходимо отметить, что в ходе проведения проверки сотруднику Федерального казначейства следует концентрироваться не на количестве выявляемых нарушений, а на их качестве и существенности. В погоне за количеством нарушений проверяющий тратит время на выявление и описание в акте проверки большого количества нарушений, связанных, например, с некорректным оформлением аудиторского заключения, упуская из виду существенные нарушения, позволяющие сделать обоснованные выводы о качестве работы АО и применить в отношении такой АО справедливую меру воздействия по результатам проверки.

Предложенная в статье примерная система индикаторов может стать основой

для разработки вероятностной модели, с помощью которой должностное лицо Федерального казначейства, проводящее проверку, будет иметь возможность определить вероятность наличия в отдельно взятом аудиторском задании тех или иных видов нарушений и, исходя из этого, планировать свою работу по проведению проверки.

Литература

1. Кнутов А.В., Плаксин С.М., Сиятуллин Р.Х., Чаплинский А.В. «Регуляторная гильотина» в России и ее количественные результаты // Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2022. – №2. – С. 4-27.
 2. Артеменко Е.А. «Регуляторная гильотина»: анализ проектов новых структур нормативного регулирования // Вопросы государственного и муниципального управления. – 2021. – № 1. – С. 30-55.
 3. Дубовик А.В. Задача – не сократить численность, а освободить от рутины. // Бюджет. – 2019. – № 3 (195). – С.20-24.
 4. Лукашов А.И. Отдельные направления повышения эффективности государственного управления в условиях цифровизации // Финансовый журнал. – 2021. – № 3. – С. 67-75.
 5. Blanc F. Inspection Reforms: Why, How, and with what Results. Paris: OECD Publishing. – 2012. – Pp.– 90.

6. Hampton P. Reducing administrative burdens: effective inspection and enforcement. London: HM Treasury. – 2005. – P. 140.

7. Агамагомедова С.А. Риск-ориентированный подход при осуществлении контрольно-надзорной деятельности: теоретическое обоснование и проблемы применения // Сибирское юридическое обозрение. – 2021. – № 4. – С.460-470.

8. Чаё В.Т., Кобозева Н.В., Шкромюк Л.Ю. Трансформация системы внешнего контроля качества аудиторской деятельности // Аудит. – 2022. № 6 (184). – С.24-30.

9. Жук А.Ю. Анализ подходов Федерального казначейства и саморегулируемой организации аудиторов при проведении внешнего контроля деятельности аудиторских организаций // Аудит. – 2023. – № 2 (186). – С. 7-11.

10. Жук А.Ю. Риск-ориентированный подход при планировании мероприятий государственного контроля аудиторских организаций // Финансы. – 2022. – № 8. – С. 26-31.

References

1. Knutov A.V., Plaksin S.M., Sinyatullin R.Kh., Chaplinsky A.V. “Regulatory guillotine” in Russia and its quantitative results // Law. Journal of the Higher School of Economics. – 2022. – No. 2. – Pp. 4-27.
 2. Artemenko E.A. “Regulatory guillotine”: analysis of projects of new regulatory structures

// Issues of state and municipal management. – 2021. – No. 1. – Pp. 30-55.

3. Dubovik A.V. The task is not to reduce the number, but to free them from routine. // Budget. – 2019. – No. 3 (195). – Pp.20-24.

4. Lukashov A.I. Selected directions for increasing the efficiency of public administration in the context of digitalization // Financial Journal. – 2021. – No. 3. – P. 67-75.

5. Blanc F. Inspection Reforms: Why, How, and with what Results. Paris: OECD Publishing. – 2012. – P. 90.

6. Hampton P. Reducing administrative burdens: effective inspection and enforcement. London: HM Treasury. – 2005. – P. 140.

7. Agamamedova S.A. Risk-oriented approach in the implementation of control and supervisory activities: theoretical justification and problems of application // Siberian Legal Review. – 2021. – No. 4. – Pp. 460-470.

8. Chaya V.T., Kobozeva N.V., Shkromtyuk L.Yu. Transformation of the system of external quality control of auditing activities // Audit. – 2022. – No. 6 (184). – Pp.24-30.

9. Zhuk A.Yu. Analysis of the approaches of the Federal Treasury and the self-regulatory organization of auditors when conducting external control of the activities of audit organizations // Audit. – 2023. – No. 2 (186). – Pp.7-11.

10. Zhuk A.Yu. Risk-oriented approach to planning activities of state control of audit organizations // Finance. – 2022. – No. 8. – Pp. 26-31.

Аудит 5.2.3 УДК 657.6

БОГАТАЯ Ирина Николаевна,
 д.э.н., профессор кафедры аудита
 «Ростовского государственного экономического
 университета (РИНХ)»,
 iren.bogataja@yandex.ru

ЕВСТАФЬЕВА Алина Александровна,
 магистрант 1 курса «Ростовского государственного
 экономического университета (РИНХ)»,
 Alinka_Evstafeva01@mail.ru

ЛАВРОВ Денис Анатольевич,
 к.э.н., доцент кафедры аудита и корпоративной отчетности
 Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа
 ФГБОУ ВО «Финансовый университет
 при Правительстве Российской Федерации»,
 советник директора ФГБУ «Научно-исследовательский институт
 «Интеграл» Минцифры России,
 dinisio@bk.ru

Развитие концептуальных основ аудиторской деятельности на основе компромиссной модели взаимодействия аудиторских и консалтинговых услуг

Аннотация. В статье обоснована необходимость комплексного рассмотрения аудиторских и консалтинговых услуг при формировании концептуальных основ аудиторской деятельности. Проведен анализ доходов аудиторских организаций в Российской Федерации и фирм Big-4 за 2022 г., а также анализ нормативно-правового регулирования оказания аудиторскими компаниями консалтинговых услуг в России и зарубежных странах. Выделены две базовые модели взаимодействия аудиторских и консалтинговых услуг и проведен сравнительный анализ их преимуществ и недостатков. Предложена компромиссная модель взаимодействия аудиторских и консалтинговых услуг и механизмы ее реализации в Российской Федерации.

Ключевые слова: концептуальные основы аудиторской деятельности, аудиторские услуги, консалтинговые услуги.

BOGATAYA I.N.,
doctor of Economics, professor of the Department of Audit of Rostov State University of Economics,
iren.bogataja@yandex.ru

EVSTAFEVA A.A.,
1st year Master's student of Rostov State University of Economics,
Alinka_Evstafeva01@mail.ru

LAVROV D. A.,
candidate of Economics, Ph.D. in Economics, Associate Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting, Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis «Financial University under the Government of the Russian Federation», Advisor to the Director of the Federal State Budgetary Institution «Integral Research Institute» of the Ministry of Finance of the Russian Federation,
diniso@bk.ru

Development of the conceptual foundations of audit activity based on a compromise model of interaction between audit and consulting services

Abstract. The article substantiates the need for a comprehensive consideration of auditing and consulting services in the formation of the conceptual foundations of audit-ing activities. An analysis was made of the income of audit organizations in the Russian Federation and Big-4 firms for 2022, an analysis of the legal regulation of the provision of consulting services by audit companies in Russia and foreign countries was carried out. Two basic models of inter-action between audit and consulting services have been identified and a comparative analysis of their advantages and disadvantages has been carried out. A compromise model of interaction between audit and consulting services is proposed, as well as mechanisms for its implementation in the Russian Federation.

Keywords: conceptual foundations of audit activity, audit services, consulting services.

В настоящее время актуальным является развитие концептуальных основ аудита и на этой основе разработка Концепции аудиторской деятельности до 2027 года во исполнение Плана мероприятий по реализации Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года. На сайте СРО «ААС» в 2023 году для общественных консультаций были представлены четыре доклада, посвященные данной проблеме. Авторами докладов являются практикующие аудиторы и ученые, которым небезразлична судьба российского аудита. Цель авторов докладов состояла в переосмыслении основных проблем в области аудиторской деятельности и выработке предложений по совершенствованию ее концептуальных основ в части уточнения предмета и сферы аудиторской деятельности.

Важной отправной точкой при рассмотрении направлений развития концептуальных основ аудиторской деятельности является комплексный подход, предполагающий рассмотрение всего комплекса услуг, оказываемых аудиторскими организациями. В 2022 г. в России доля доходов от оказания прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью, в общих доходах за год составляла среди четырех аудиторских организаций с наибольшим доходом 38,8%, в Москве (исключая четыре аудиторские организации с наибольшим доходом) – 43,6%, в других регионах (включая Санкт-Петербург) – 34,8% (табл. 1). В этой связи невозможно делать верные выводы о дальнейшем развитии аудита, ограничиваясь лишь рассмотрением аудиторских услуг, включающих в себя ау-

дит и сопутствующие аудиту услуги.

Согласно официальному сайту Минфина РФ, доля доходов от проведения аудита в общих доходах за год в аудиторских организациях увеличилась за 2022 год по сравнению с 2021 годом на 4,9 % и составила 54,2 %. Несмотря на то, что доля доходов от прочих доходов в общих доходах сократилась, она все равно составляет почти 50%. Это говорит о высоком уровне активности аудиторских организаций в обоих направлениях, но превалирует аудит. Так, по данным Минфина, в 2022 году доля доходов от аудита в общих доходах в российских аудиторских фирмах колебалась от 50,5% в Москве (исключая четыре крупнейшие аудиторские фирмы с наибольшим доходом) до 62% в регионах [9].

В докладе, подготовленном рабочей группой СибТГО, справедливо отмечается, что «аудит и сопутствующие аудиту и прочие услуги имеют разные цели и заказчиков. Сопутствующие аудиту и прочие услуги в полной мере являются услугами для бизнеса в том смысле, который вкладывает в это гражданское законодательство. Такие услуги аудиторы оказывают на основе сформулированной бизнесом потребности» [7]. При этом «в выражении достоверного мнения об отчетности как конечной цели аудита заказчик часто не заинтересован, иногда его интерес прямо противоположен целям аудита. Стандартные цели заказчика – это соответствие формальным требованиям и, в некоторых случаях, скрытый консалтинг, направленный на достижение первой цели» [7].

Новые риски, возникшие в 2022 г., привели к тому, что значительное количество

аудируемых лиц, фактически не имеющих объективно заинтересованных внешних пользователей своей проаудированной отчетности, «оптимизируют» свои расходы на проведение обязательного аудита, сводя его к минимуму, рождая спрос на низкокачественные дешевые аудиторские услуги либо на имитацию его проведения» [8].

Таким образом, авторы докладов приходят к единому выводу о том, что аудит в том виде, в котором предлагается клиентам неинтересен и они фактически в нем не заинтересованы.

Сергей Никифоров приводит данные за 2021 год согласно которым «стоимость одного аудиторского заключения в среднем по рынку составляет 426 тыс. руб., а в сегменте аудиторских организаций с численностью менее пяти человек по основному месту работы это значение снижается до 155 тыс. руб.», делая обоснованный вывод об отсутствии объективной востребованности услуг по проведению обязательного аудита у значительного количества аудируемых лиц» [8].

На невостребованность аудита как предпринимательской деятельности в государственном секторе экономики обращается внимание в докладе СибТГО, отмечающем, что и «КРАД говорит о слабой заинтересованности государства в этой деятельности» [7]. Сергей Никифоров отмечает наличие организаций, подлежащих обязательному аудиту, но не имеющих объективно заинтересованных внешних пользователей проаудированной отчетности, что обуслав-

Таблица 1.

Структура доходов аудиторских организаций в Российской Федерации в 2012, 2021–2022 гг., в %

Показатели	Среди четырех аудиторских организаций с наибольшим доходом			В Москве (исключая четыре аудиторские организации с наибольшим доходом)			В других регионах (включая Санкт-Петербург)		
	2012	2021	2022	2012	2021	2022	2012	2021	2022
Доля доходов от проведения аудита в общих доходах за год	51,2	46,7	56,7	38,1	55,9	50,5	52,3	61,3	62,0
Доля доходов от оказания сопутствующих аудиту услуг в общих доходах за год	13,5	6,2	4,5	2,7	5,1	5,9	8,7	3,1	3,3
Доля доходов от оказания прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью, в общих доходах за год	35,3	47,1	38,8	59,2	39,0	43,6	39,0	35,6	34,8

Источник: составлено на основе [8].

Таблица 2.

Данные о доходах фирм Big-4 за 2022 г.

Наименование	Доходы от аудиторских услуг		Доходы от консалтинговых услуг		Общие доходы	
	Сумма, млрд долл. США	%	Сумма, млрд долл. США	%	Сумма, млрд долл. США	%
Deloitte	18,4	31	41	69	59,4	100
Pwc	18,01	36	31,79	64	49,8	100
EY	14,38	32	31,04	68	45,42	100
KPMG	11,85	34	22,79	66	34,64	100

Источник: составлено на основе [9].

ливаает «низкую маржинальность аудиторской деятельности, снижение доверия к ее результатам, а также негативное влияние на развитие аудиторского рынка в целом» [8]. В этих условиях аудит выступает как услуга, для которой не характерна клиентоориентированность, а государство также не проявляет к ней особого интереса. В этой связи достаточно проблемно обеспечить высокую маржинальность услуг, которая не пользуется спросом и невостребована рынком.

Следует отметить такой важный аспект, оказывающий влияние в большей или меньшей степени практически на все блоки Макета Концепции развития аудиторской деятельности до 2027 года – это аспект, связанный с возможностями совмещения аудита, сопутствующих аудиту услуг и консалтинга. Решение данного вопроса актуально как в России и во всем мире.

Нами исследованы отдельные аспекты правового регулирования возможности совмещения аудиторских и консалтинговых услуг в аудиторских компаниях, а также решение проблемы рационального их взаимодействия в рамках аудиторских организаций.

Основной посыл доклада подготовленной рабочей группой Сибирского ТО СПО ААС, заключается в придании аудиту статуса публично-правовой функции в целях повышения интереса государства к аудиту, посредством разграничения аудита, сопутствующих аудиту услуг, консалтинговых услуг. Предложено запретить аудиторам, проводящим аудит, оказывать консалтинговые услуги. При

этом предложено два альтернативных сценария.

Доклад, подготовленный д.э.н., профессором К.К. Арабян, базируется на директивной модели аудита (аудит бизнеса), нацеленной не только на подтверждение финансовой отчетности, но и на выявление и реализацию внутрипроизводственных резервов [4,5]. Вопросы взаимодействия аудиторских и консалтинговых услуг актуализируются во всем мире в связи с громкими корпоративными скандалами с участием крупнейших аудиторско-консалтинговых фирм.

Профессор С.А. Рассказова-Николаева в своем докладе предлагает «закрепить дробление финансового аудита по различным основаниям на законодательном уровне» [10], отмечая, что «такой подход (напоминаем, это уже существует в практике аудиторских компаний, только продается в виде инициативного аудита или консалтинга и постоянно подвергает аудитора серьезному риску независимости) позволит аудиторам более гибко и более качественно оказывать профессиональную услугу» [10]. Данный подход, с одной стороны, вступает в противоречие с действующими МСА, а с другой стороны – по своей сути соответствует аудиту бизнеса, который интересен широкому кругу потенциальных клиентов аудиторско-консалтинговых фирм. В данной ситуации встает вопрос о разработке модели взаимодействия аудиторских и консалтинговых услуг, не противоречащей МСА и позволяющей аудиторско-консалтинговым фирмам быть клиентоориентированными.

Компании «Большой четверки»¹ оказывают не только аудиторские услуги, но и консалтинговые услуги, которые в настоящее время приносят им большую часть доходов (таблица 2).

В 2021 году в Ernst & Young на доходы от оказания аудиторских услуг приходилось 13,6 млрд долларов из 40-миллиардной мировой выручки фирмы, а в PwC за 2022 год выручка от аудита составила 18 млрд долларов, а от бизнес-консультирования, налоговых и юридических услуг – 32,3 млрд долларов. В крупных аудиторско-консалтинговых фирмах мира наблюдается резкий рост доходов от консалтинга в общих доходах данных организаций. Так, доля доходов от аудиторских услуг в 2022 г. в фирмах Big-4 колебалась от 31% в Deloitte до 36 в PwC [12].

Консультационный бизнес в аудиторско-консалтинговых организациях стал значительно более прибыльный, чем аудит (таблица 3). Марк О'Коннор, генеральный директор исследовательского института Monadnock Research, выразил озабоченность по этому поводу: «Тенденция к консалтингу может даже отбить у фирм «Большой четверки» охоту вообще заниматься аудиторским бизнесом компании, потому что это заблокирует их от более богатой консалтинговой работы» [11]. Но у роста прибыли есть обратная сторона медали. Считается, что совмещение аудита и консалтинга наносит ущерб качеству оказываемых услуг

¹ Четыре крупнейших в мире сети компаний, предоставляющих аудиторские и консалтинговые услуги: Deloitte, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young и KPMG.

Сравнительный анализ аудита и консалтинга

Параметры сравнения	Аудит	Консалтинг
Характер работы	Цель -выражение мнения относительно достоверности финансовой либо нефинансовой отчетности	Объем работы значительно шире и зависит от поставленных в рамках договора целей и задач
Открытость профессии	Сложности входа в профессию	Консалтинг более открыт по сравнению с аудитом
Уровень зарплаты	Средняя зарплата аудитора-первокурсника в компаниях «Большой четверки» составляет 58 000 долл. США в год	Консультантам более чем на 30% больше, чем аудиторам консультантам начального уровня платят около 80 000–90 000 долларов в год
Рабочее время	В среднем менее 60 часов в неделю	В среднем 60-70 часов в неделю
Командировки	Менее распространены по сравнению консалтингом	Более распространены, чем в аудите
Возможности карьерного роста и обучения	Менее разнообразный набор навыков, меньше возможностей работать с высшим руководством по сравнению с консалтингом. Обучение, направленное на приобретение навыков проведения аудита	Разнообразный набор навыков, больший престиж профессии. Большие возможности Обучения

и приводит к конфликту интересов, от чего могут страдать сами клиенты.

Громкие корпоративные скандалы с участием крупных аудиторских фирм привели к принятию мер регуляторами аудиторской деятельности в разных странах, предусматривающих запрет на совмещение аудита с определенными видами консалтинговых услуг. Британский регулятор аудита и бухгалтерского учета в 2020 году потребовал от фирм Big-4 выделить аудит в отдельный бизнес в Великобритании к июню 2024 года. С начала 21 века ставится вопрос о целесообразности разделения аудита и консалтинга. Так, еще в 2000 году KPMG взяла на себя инициативу по разделению консалтингового бизнеса и аудиторского бизнеса. В 2002 году Deloitte также объявила об отделении консалтинга от аудиторской практики. Относительно недавно к этому вопросу вернулась компания Ernst & Young. В сентябре 2022 года компания, имеющая офисы более чем в 150 странах, приняла решение о разделении аудиторского и консалтингового бизнеса посредством создания двух самостоятельных организаций в целях ослабления опасений регулирующих органов по поводу потенциальных конфликтов интересов. Проект «Эверест» явился беспрецедентной и самой крупной перестройкой в деятельности Ernst & Young и всей «Большой четверки», а затраты на него составили более 100 млн долларов, но 11.04.2023 г. произошел отказ от реализации данного плана. Однако уже в 2023 году высшее руководство Ernst & Young отменило запланированное разделение консалтинговой и аудиторской практики фирмы. Причиной отказа стали серьезные разногласия между партнерами, отсутствие единой позиции, выработанной в результате обсуждения разделения активов и обязательств, компенсационных выплат между EY и NewCo (консалтинговый бизнес). Как сообщает Financial Times, выражения против проекта «Эверест» в США были сосредоточены на том, будет ли ориентированная на аудит сторона бизнеса достаточно сильной в финансовом и операционном отношении, чтобы продолжать предоставлять качественные услуги кли-

ентам аудита. В США настаивают на том, чтобы больше партнеров по налоговому консультированию и консультированию по сделкам оставались в аудиторском бизнесе после разделения, и чтобы у них была возможность конкурировать с отделившимся консультационным бизнесом в таких областях, как международное налогообложение. Однако стоит отметить, что в настоящий момент проект «Эверест» не закрыт, а приостановлен. Другие фирмы Big-4 не торопятся проводить разделение аудита и консалтинга.

Обратимся к правовому регулированию данного вопроса, в связи с чем предлагаем проанализировать нормативно-правовое регулирование оказания аудиторскими компаниями консалтинговых услуг в России и зарубежных странах.

В рамках ЕАЭС в Москве в 2022 году было подписано «Соглашение об осуществлении аудиторской деятельности в рамках Евразийского экономического союза». В конце апреля 2023 году Российская Федерация ратифицировала его. В данном соглашении содержится ст. 23, в которой закреплен перечень услуг, связанных с аудиторской деятельностью, которые разрешено осуществлять аудиторской организации. В этот список как раз включено налоговое и управленческое консультирование. При этом в ст. 23 содержится оговорка, согласно которой оказание иных, связанных с аудиторской деятельностью услуг, не должно:

- 1) создавать угрозу конфликту интересов или непосредственно порождать его;
- 2) нарушать требования к независимости аудиторской организации, к профессиональной этике аудиторов. Данное соглашение предоставляет участницам самостоятельно формировать список разрешенных и запрещенных связанных с аудиторской деятельностью услуг.

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ. законодатель разрешил аудиторским организациям осуществлять наряду с аудиторской деятельностью прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги. Их перечень закреплен в п. 7 ст. 1 в указанном ФЗ, но он

является примерным. Такой вывод можно сделать исходя из толкования самой нормы. На основании анализа данного перечня можно констатировать, что аудиторским организациям разрешено предоставлять клиентам консалтинговые услуги. При этом в ФЗ №307-ФЗ действует ст. 8 «Независимость аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов», согласно которой аудиторской организации запрещено совершать какие-либо действия, потенциально приводящие к конфликту интересов. Более детально правила независимости аудиторских организаций сформулированы в «Кодексе профессиональной этики аудиторов» и «Правилах независимости аудиторов и аудиторских организаций». В настоящий момент законодатель в Российской Федерации разрешает аудиторским организациям помимо аудита предоставлять своим клиентам консалтинговые услуги при условии, что это не будет наносить ущерб независимости аудиторов и не будет порождать конфликт интересов [1].

Проанализируем нормативно-правовое регулирование возможности совмещения аудиторских и консалтинговых услуг одного из крупнейших партнеров России – Китайской Народной Республики. Основным нормативно-правовым актом в КНР является Закон об аудите, который был принят в 1994 году. В нем отсутствует прямой запрет на оказание консалтинговых услуг [2]. В Национальных стандартах аудита КНР также не содержится запрет на оказание консалтинговых услуг. Указано только на необходимость сохранения независимости и соблюдения невмешательства в управление аудируемого лица.

Законодатели и в Российской Федерации, и в КНР придерживаются подхода, согласно которому аудиторская организация может оказывать клиентам и аудиторские, и консалтинговые услуги, но при строгом сохранении независимости и недопущении конфликта интересов.

Сложившаяся практика совмещения аудита и консалтинга не находит всеобщего одобрения. Так, существует диаметрально противоположные мнения относительно

Таблица 4.

Сравнительный анализ преимуществ и недостатков моделей совмещения аудиторских и консалтинговых услуг

Параметры сравнения	Модель 1: «Совмещение аудиторских и консалтинговых услуг»	Модель 2: «Разделение аудиторских и консалтинговых услуг»
Преимущества	<ol style="list-style-type: none"> 1. Возможность привлечения большего количества клиентов, что приводит к увеличению прибыли аудиторской организации. 2. Оптимизация времени и материальных средств клиента на основе мультидисциплинарного, комплексного подхода. 3. Совершенствование профессиональных компетенций и навыков за счет приобретенного разностороннего опыта при оказании консалтинговых услуг. 4. Приток талантливых специалистов, имеющих возможность менее сложного входа в профессию, возможность попробовать себя в качестве консультанта с последующей работой в качестве ассистента аудитора и сдачей квалификационного экзамена на получение аттестата аудитора. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Исключается конфликт интересов. 2. Повышается качество аудита. 3. Снижается возможность сокрытия данных клиенту и сам аудит будет соответственно более строгим, что способствует надзору.
Недостатки	<ol style="list-style-type: none"> 1. Высокая вероятность возникновения конфликта интересов. 2. Снижение качества как непосредственно аудита, так и финансовой отчетности в виду недостаточного внимания к основному бизнесу (аудиту) и возможное сокращение из-за этого потока доходов. 3. Аудиторские организации, которые оказывают только аудиторские услуги, вынуждены снижать цену, чтобы быть конкурентоспособными на рынке. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Прибыль аудиторской организации сокращается, что может привести к ликвидации конкурирующих фирм, а впоследствии к ухудшению качества аудита. 2. Более низкая маржинальность аудиторских услуг в сравнении с консалтинговыми услугами. 3. Отток талантливых специалистов в виду трудности входа в профессию и отсутствия возможностей получения разнообразного набора навыков для проведения консалтинга.

возможностей совмещения аудита и консалтинга. Результаты проведенного нами сравнительного анализа преимуществ и недостатков моделей совмещения аудиторских и консалтинговых услуг представлены в таблице 4.

В настоящее время можно выделить две базовые модели. В рамках первой модели консалтинг и аудиторские услуги могут совмещаться. Сторонники данной модели отмечают, что одновременное оказание аудиторских и консалтинговых услуг приводит к притоку клиентов, увеличению доходов аудиторских организаций, оптимизации времени и материальных средств клиента на основе мультидисциплинарного, комплексного подхода, совершенствованию профессиональных компетенций и навыков за счет приобретенного разностороннего опыта, полученного аудиторами при оказании консалтинговых услуг, притоку талантливых специалистов в профессию.

Сторонники второй модели, предполагающей четкое разделение аудита и консалтинга, в качестве ее плюсов отмечают отсутствие конфликта интересов, повышение качества аудита в виду концентрации внимания исключительно на оказании аудиторских услуг. Однако они также признают и возможный отток талантливых специалистов из профессии. Кроме того, оказание аудиторских услуг одной организацией и консалтинговых услуг другой организацией приведет к увеличению затрат на данные услуги у клиента, что снизит спрос на данные услуги со стороны организаций малого и среднего бизнеса.

В настоящее время возможны три варианта решения проблемы взаимодействия аудита и консалтинга: 1) запрет на совмещение аудита и консалтинговых ус-

луг; 2) совмещение аудита и консалтинга; 3) компромиссный вариант, предполагающий четкую регламентацию случаев, в которых совмещение консалтинга и аудита недопустимо.

Таким образом, обе модели не удовлетворяют одновременно интересы и клиента, и аудиторской компании. Реализация каждой из этих двух моделей несет потенциальные угрозы как для рынка аудита, так и для рынка консалтинга, поскольку окажет влияние на конкуренцию и ценообразование на данных рынках, что в конечном счете может сказаться как на качестве оказываемых услуг и соответственно эффективности принимаемых на базе проаудированной отчетности управленческих решений, так и иметь социальные последствия для сотрудников аудиторско-консалтинговых организаций (возможные сокращения сотрудников, необходимость менять траекторию профессионального развития и т.д.). При этом краеугольными проблемами решение вопроса о возможности совмещения аудита и консалтинга являются: обеспечение независимости аудиторских организаций и аудиторов, качества оказываемых услуг, привлечение молодежи в профессию. В связи с этим нами предлагаются конкретные механизмы реализации компромиссной модели, позволяющей реализовать преимущества, характерные для двух выше рассмотренных моделей и минимизировать их недостатки. Характеристика предлагаемого нами подхода к взаимодействию аудиторских и консалтинговых услуг механизмы его реализации представлены в таблице 5.

Следует отметить и возможные сложности реализации данной модели. Если в настоящее время многие практики констатируют наличие в некоторых случаях при

аудите скрытого консалтинга, нацеленного на достижение стандартных целей заказчиков [7], то разрешение на совмещение аудита и консалтинга может привести к появлению скрытого аудита.

Скрытый аудит имеет место, когда при оказании консалтинговых услуг фактически применяется технология аудита, закрепленная в МСА, однако аудиторское заключение не выдается, поскольку клиент в нем не нуждается. Выводы аудитора используются исключительно как основа для разработки рекомендаций, нацеленных на совершенствование учетно-контрольной системы и выявление внутрипроизводственных резервов. В настоящее время аудит и консалтинг настолько взаимосвязаны между собой, что законодательное решение вопроса об их взаимодействии является важным с позиций повышения клиентоориентированности, обеспечения высокого качества оказания аудиторско-консалтинговых услуг, достижения целей устойчивого развития. Использование компромиссной модели взаимодействия аудита и консалтинга позволит реализовать преимущества, характерные для двух рассмотренных нами выше моделей и минимизировать их недостатки.

Таким образом, предложенные нами механизмы реализации компромиссной модели взаимодействия аудита и консалтинга будут способствовать совершенствованию нормативно-правовой базы аудита, решению вопросов консолидации учетной, аналитической, и аудиторской профессии, соблюдению норм профессиональной этики и независимости, привлечению молодежи в профессию, повышению качества оказываемых аудиторско-консалтинговых услуг.

Характеристика компромиссной модели взаимодействия аудиторских и кон-салтинговых услуг и механизмы ее реализации

Элементы предлагаемого подхода	Характеристика
1. Сущность	1. Запрет на оказание консалтинговых услуг клиентам аудиторских организаций в отношении которых проводится обязательный аудит. 2. Установление перечня услуг, несовместимых с проведением аудита (например, бухгалтерский аутсорсинг), а также ситуаций, при которых такое совмещение недопустимо (например, консалтинг в отношении организации-клиента, у которого проводился аудит в связи с заключенным им договором о купле-продаже предприятия как единого имущественного комплекса). 3. Совмещение аудита и консалтинга в отношении клиентов, не попадающих под обязательный аудит, которые заинтересованы в аудите бизнеса (подтверждение достоверности отчетности + выработка рекомендаций, нацеленных на выявление внутрипроизводственных резервов).
2. Механизмы реализации подхода	1. Совершенствование нормативно-правового регулирования и вне-сение поправок в части конкретизации вопросов взаимодействия аудита и консалтинга: - Закон «Об аудиторской деятельности»; - Кодекс профессиональной этики auditors; - Правила независимости auditors и аудиторских организаций. 2. Создание на сайте СРО «ААС» цифрового сервиса, позволяющего контролировать базовые аспекты в части соотношения аудита и консалтинга и их взаимодействия в целях соответствия правилам независимости. 3. Введение в состав курсов повышения квалификации auditors курса «Правила независимости auditors и аудиторских организаций при оказании аудиторско-консалтинговых услуг» (4 часа). 4. Проведение силами СРО «ААС» вебинаров, семинаров, круглых столов по теме взаимодействия аудита и консалтинга. 5. Формирование новой исходной парадигмы дальнейшего развития аудиторской деятельности, предполагающей наряду с проведением обязательного аудита развитие аудита бизнеса. 6. Обобщение и использование опыта проведения аудита эффективности в государственном секторе, предполагающего не только проверку на предмет осуществления организациями деятельности в соответствии с принципами экономичности, эффективности и/или результативности, но и выработку рекомендаций по преобразованиям [3,6]. 7. Формирование единой системы управления качеством в отношении не только аудиторских услуг, но и консалтинговых. 8. Создание методических рекомендаций силами СРО «ААС» по развитию принципов управления рисками совмещения аудиторских и консалтинговых услуг в рамках системы внутреннего контроля аудиторских организаций.

Литература

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 24.07.2022) «Об аудиторской деятельности»// Собрание законодательства РФ. – 2009. – № 1.– Ст. 15.
 2. Закон Китайской Народной Республики «Об аудите» от 8.08.1994 в ред.2021 г.NationalAuditOfficeofthePeople’sRepublicofChina. – URL: <https://www.audit.gov.cn/n6/n36/n10083637/c10191187/content.html>.
 3. СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 09.02.2021 N 2ПК) // КонсультантПлюс : справочно-правовая система.
 4. Арабян К.К. Эволюция теории и методологии аудита: автореферат дис. ... доктора экономических наук : 08.00.12 //Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя, 2020.
 5. Арабян К.К. Доклад «Концептуальные основы развития аудиторской деятельности». – URL: https://sroaas.ru/upload/iblock/c05/6llthekdhqa987ed8xh08hr6oy9b8k19/Doklad_-Arabyan-K.K._Kontseptualnye-osnovy-razvitiya-auditorskoi_-deyatelnosti-v-RF-100623.pdf
 6. Богатая И.Н. Аудиторская деятельность в Российской Федерации: стратегия и концептуальные основы // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состоя-

ние и перспективы развития : Материалы XIV Международной научно-практической конференции, Екатеринбург, 24 апреля 2023 года / Отв. за выпуск Т.И. Буянова. – Екатеринбург: Уральский государственный экономический университет, 2023. – С. 14-18.
 7. Доклад рабочей группы Сибирского ТО СРО ААС (Левенсон А.С., Андриенко О.В., Кизь В.В., Степанова Н.Ю., Ярошевич В.В., Жуков С. П.) для общественных консультаций (проект) «Совершенствование концептуальных основ осуществления аудиторской деятельности». – URL:<https://sroaas.ru/documents/334287/>
 8. Никифоров С.Л. Доклад по п. 1.1. Плана мероприятий по реализации Концепции развития аудиторской деятельности в РФ до 2024 года. – URL :<https://sroaas.ru/documents/334280/> (дата обращения: 25.08.2023)
 9. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2022 г. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/mainindex?id_65=301928-osnovnye_pokazateli_rynka_auditorskikh_uslug_v_rossiskoi_federatsii_v_2022_g
 10. Рассказова-Николаева С.А. Доклад СРО ААС для общественных консультаций «Совершенствование концептуальных основ осуществления аудиторской деятельности в части уточнения предмета и сферы аудиторской деятельности». – URL :<https://sroaas.ru/upload/iblock/ce9/tas0n8u1aam4k1>

d1ub3co95hscylo8/DOKLAD-Rasskazovoi_Nikolaevoi_-SA_110623.pdf (дата обращения: 25.08.2023)

11. Rapoport M. What goes wrong when accounting firms become consultants – URL: <https://qz.com/1778720/why-accountants-prefer-consulting-over-auditing>

12. Revenue of the Big Four accounting/ audit firms worldwide in 2022, by function. – URL: <https://www.statista.com/statistics/250935/big-four-accounting-firms-breakdown-of-revenues/>.

References

1. Federal Law of December 30, 2008 N 307-FZ (as amended on July 24, 2023) "On Auditing"// Collection of Legislation of the Russian Federation -2009.-N 1- Art. 15
 2. Law of the People’s Republic of China "On Audit" dated August 8, 1994, as amended in 2021. National Audit Office of the People’s Republic of China. – URL: <https://www.audit.gov.cn/n6/n36/n10083637/c10191187/content.html>
 3. SGA 104. Standard of external state audit (control). Efficiency Audit" (approved by Resolution of the Board of the Accounts Chamber of the Russian Federation of 09.02.2021 N 2ПК) // ConsultantPlus: reference and legal system.
 4. Arabyan K.K. Evolution of the theory and methodology of audit: abstract of dis. ... Doctor of Economic Sciences: 08.00.12 //Place of defense: Moscow University of the Ministry

of Internal Affairs of Russia named after V.Ya. Kikotya, 2020.

5. *Arabyan K.K.* Report "Conceptual foundations for the development of auditing activity." – URL: https://sroaas.ru/upload/iblock/c05/6lltheqdhqa987ed8xh08hr6oy9b8k19/Doklad_-Arabyan-K.K.-_Kontseptualnye-osnovy-razvitiya-auditorskoi_-deyatelnosti-v-RF-100623.pdf

6. *Bogataya I.N.* Auditing activity in the Russian Federation: strategy and conceptual foundations // Accounting, analysis and audit: current state and prospects of development : Materials of the XIV International Scientific and Practical Conference, Yekaterinburg, April 24, 2023 / Rel. for the issue of T.I. Buyanov. – Ekaterinburg: Ural State University of Economics, 2023. – pp. 14-18.

7. Report of the working group of the Siberian TO SRO AAS (Levenson A.S., Andrienko O.V., Kiz V.V., Stepanova N.Yu., Yaroshevich V.V., Zhukov S.P.) for public consultations (project) "Improving the conceptual framework for the implementation of audit activities." – URL: <https://sroaas.ru/documents/334287/>

8. *Nikiforov S.L.* Report on clause 1.1. Action Plan for the implementation of the Concept for the development of auditing activities in the Russian Federation until 2024. – URL: <https://sroaas.ru/documents/334280/>

9. Main indicators of the audit services market in the Russian Federation in 2022]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/mainindex?id_65=301928-osnovnye_pokazateli_rynka_auditorskikh_uslug_v_rossiiskoi_federatsii_v_2022_g.

10. *Rasskazova-Nikolaeva S.A.* Report of SRO AAS for public consultations "Improving the conceptual framework for the implementation of audit activities in terms of clarifying the subject and scope of audit activities." – URL: https://sroaas.ru/upload/iblock/ce9/tas0n8u1aam4k1dl1ub3co95hscyhlo8/DOKLAD-Rasskazovoi_Nikolaevoi_-SA_110623.pdf

11. *Rapoport M.* What goes wrong when accounting firms become consultants. – URL: <https://qz.com/1778720/why-accountants-prefer-consulting-over-auditing>

12. Revenue of the Big Four accounting / audit firms worldwide in 2022, by function. – URL: <https://www.statista.com/statistics/250935/big-four-accounting-firms-breakdown-of-revenues/>

Аудит 5.2.3 УДК 657.6

ГОРЯЧЕВ Сергей Владимирович,
аудитор,

Генеральный директор ООО «С.А. Партнерство»,
sergo3111344@rambler.ru

Дифференцированный подход аудитора к оценке искажений в бухгалтерской отчетности

Аннотация. Оценка последствий искажений, выявленных в процессе аудита – важнейшая процедура, определяющая, в том числе, необходимость модификации аудиторского заключения. Нормативно предусмотренного порядка такой оценки нет. Цель настоящей статьи – предложение практического подхода в учете совокупности количественных искажений, основанного на различии этих искажений по их значимости для пользователя отчетности.

Ключевые слова: оценка последствий искажений, существенность, коэффициенты значимости.

GORYACHEV Sergey Vladimirovich,
Auditor,
General Director of S.A. Partnership LLC,
sergo3111344@rambler.ru

Different misstatements – different significance in evaluating the consequences of identified misstatements

Abstract. Evaluation of the consequences of identified misstatements in the audit process is the most important procedure that determines, among other things, the need to modify the audit report. There is no standard procedure for such an evaluation. The purpose of this article is to propose a practical approach to accounting for a set of quantitative misstatements based on the difference between these misstatements in their significance for the reporting user.

Keywords: evaluation of the consequences of misstatements, materiality, significance coefficients.

В практической деятельности при накоплении в процессе проверки ошибок в количественном выражении перед аудитором встает вопрос, как превратить обнаруженные в различных разделах бухгалтерского учета и, соответственно, в различных частях, статьях отчетности ошибки в некую совокупную характеристику искажения отчетности. Технически самый простой способ – суммировать эти ошибки. Однако по смыслу они могут быть настолько различными, что простое суммирование может дать неправильное значение искажения, что в итоге может привести к ошибочному мнению в аудиторском заключении. Как определить, действительно ли смысл ошибок сильно различается, и как различные ошибки тогда учитывать при определении последствий искажений? Подход для наиболее универсального случая различий в значимости ошибок представлен в настоящей статье.

Оценка последствий количественных искажений, можно сказать, состоит из трех процедур – оценки существенности, оценки совокупности искажений и сравнении двух этих величин. Первая процедура – определение существенности. Темой данной статьи не является порядок определения существенности, однако основные принципы должны быть освещены, так как имеют непосредственное отношение к оценке последствий искажений.

При проведении аудита основные цели аудитора – получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений (п. 1 МСА 450 [1]). Существенными считаются искажения, включая пропуски, если обоснованно можно ожидать, что они в отдельности или в совокупности повлияют на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности (п. 2 МСА 320 [2], п. 6 МСА 200 [3], п. 3 ПБУ 22/2010 [4]). В соответствии с п. 2 МСА 320 [2] при определении существенности применяется профессиональные суждения, а также учитываются все сопутствующие обстоятельства и факторы, такие как размер или характер искажения, или оба эти фактора одновременно. Взаимозависимый с существенностью риск существенных искажений в соответствии с МСА должен определяться основываясь (п. 7 МСА 200 [3]) на понимании применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Зачем рассматривать нормы о порядке расчета существенности, если предмет статьи – порядок оценки искажений? Дело в том, что и у определения существенности и у определения последствий искажения одна общая цель – выявить существенные искажения. И данные процессы не могут рассматриваться вне связи друг с другом и основываться на различных принципах. Соответственно, порядок определения последствий искажений, состоящий (для количественных искажений), в основном, в сравнении уровня существенности и размера искажений, должен подразумевать

соответствующие друг другу принципы порядка учета всех искажений и порядка определения уровня существенности, т.е. те же нормы и допущения, которые применяются при расчете значения количественной существенности, должны применяться и к порядку учета, оценки совокупности всех искажений. В подтверждение этого как в стандарте по существенности (A13 МСА 320 [2]), так и в стандарте по определению последствий искажений (п. 11 МСА 450 [1]) указано, что аудитор при вынесении суждения о существенности искажения должен рассмотреть размер и характер искажений.

Таким образом, профессиональное суждение, учет применимой концепции подготовки отчетности, характер искажения, а не только его размер – эти обстоятельства аудитор должен учитывать при определении существенности искажений.

Как указывалось выше, считается, что пользователь отчетности в целом понимает правила бухгалтерского учета и что он, по меньшей мере, понимает концепцию учета, отличает разные части отчетности и статьи в отчетности. Учитывая некоторый уровень понимания бухучета, пользователи отчетности различают важность информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, в разных ее частях. Обычно для первого знакомства с фирмой обычно достаточно взгляда на баланс и отчет о финансовых результатах (далее – ОФР). Интуитивно все пользователи понимают, что важность статьи баланса выше, чем важность некоего пояснения к этой статье и других пояснений. Важно, что этому пониманию есть нормативное основание.

Рассмотрим российские стандарты бухгалтерского учета (далее – РСБУ), концепцию отчетности, правила которой должны быть учтены при проведении аудита. Отчетность по закону о бухгалтерском учете [5] различается по значимости. Согласно п. 1 статьи 14 этого закона [5], в отчетности входят баланс, отчет о финансовых результатах (далее – ОФР), а так же приложения к ним. То есть, получается, что основная часть отчетности – это отчеты, баланс и ОФР, а другая ее часть – это некие приложения к этим отчетам. Подразумевается, что приложения обычно имеют меньшую значимость, чем то, к чему они прилагаются.

Бухгалтерская отчетность – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности (п. 4 ПБУ 4 [6]). Как указано в ПБУ 4/99 [6], бухгалтерский баланс должен характеризовать финансовое положение, а ОФР должен характеризовать финансовые результаты деятельности организации. Исходя из приведенных определений все функции бухгалтерской отчетности уже, по идее, выполняет баланс и ОФР. В качестве продолжения приведенной логики имеются и непосредственные указания о вспомогательности информации в приложениях. В п. 11 и п. 24 ПБУ 4 [6] прямо указано, что в пояснениях указы-

ваются дополнительные данные (хотя они и необходимы для реальной оценки финансового положения и финансовых результатов), приводятся раскрытия несущественных для баланса и ОФР данных об отдельных активах и обязательствах, доходах и расходах.

Промежуточное положение по значимости занимают такие приложения к балансу и ОФР, как отчет о движении денежных средств и отчет о движении капитала. На такие отчеты прямо указано в ПБУ 4 [6] в составе пояснений. Также для них созданы специальные форматы в Приказе №66 [7]. По ОДДС уже есть специальное ПБУ [8]. Аудитор выдает свое мнение обо всех конкретных отчетах, входящих в отчетность, включая ОДДС и ОДК (п. 24, А26 МСА 700 [9]) (поскольку они есть в наличии), а не только о балансе и ОФР. Все остальное пояснения, приложения – это, в общем случае, нормативно дополнительная информация. Конечно, это не отменяет факта, что в соответствии со стандартами по бухгалтерскому учету организация может быть обязана раскрывать некоторую информацию именно в пояснениях, но, в целом они носят вспомогательный по смыслу содержащейся информации характер.

Таким образом, мы видим, что бухгалтерская отчетность нормативно неоднородна по значимости. Есть наиболее важная информация, собранная в балансе и ОФР, и менее важная, менее существенная информация, содержащаяся в других составных частях отчетности. Поскольку мы опираемся при проведении аудита в первую очередь на концепцию РСБУ и понимание бухгалтерского учета в рамках этой концепции пользователем, то мы должны считать, что пользователь знает, что в пояснениях к основным формам раскрываются менее важные данные. Соответственно эти данные и, соответственно ошибки в них, меньше будут влиять на принятие им экономических решений.

Посмотрим, есть ли возможность в соответствии с аудиторскими стандартами, регулирующими оценку последствий искажений, учесть различия в значимости бухгалтерской информации в разных частях бухгалтерской отчетности при определении последствий искажения. При этом хорошо бы это сделать не только на основании общей нормы о существенности искажения по принципу ее важности для принятия решения пользователем.

Чтобы понять, существенно ли искажение, необходимо учитывать не только размер, но и характер этого искажения (п. 11 МСА 450 [1]). Никакой четкой формулировки, описывающей понятие «характер искажения» в МСА нет. Нет также какого-либо ограничивающего в понимании описания этого термина. В МСА 450 [1] имеются только некоторые примеры интерпретации характера искажений. Например, в А18 этого стандарта [1] указано, что искажения могут иметь количественный характер, или являться искажением в раскрытии информации. В А1 [1] уже внутри количественных

искажений выделяется отдельный по характеру вид малозначительных искажений. Могут быть искажения качественного характера (А4 [1]). Другая линейка различий по характеру искажений (А3 [1]) – фактические, оценочные и прогнозные, т.е. критерии, по которым искажения могут быть отнесены к искажениям различного характера, – совершенно различны, и сами «виды характера» искажений тоже могут быть различны.

Непротиворечиво предположим, что одним из критериев, по которым определяется различия в характере искажения, является место в отчетности, где обнаружилось искажение, – т.е. искажения должны различаться по характеру из-за различий в месте своего возникновения (проявления). В этом случае необходимость учета характера искажений и будет означать необходимость учета нормативно установленной в российских стандартах разной значимости различных мест в отчетности, т.е. учет различий искажений по месту возникновения в отчетности на языке МСА означает необходимость учета различий в характере искажений.

Теперь перейдем к вопросам практического учета искажений, допущенных в различных местах отчетности. В стандартах прямо не говорится, как из совокупности выявленных неисправленных искажений получить величину, которую надо сравнивать с существенностью, чтобы оценить последствия выявленных искажений.

Если в российских нормативных документах установлена большая важность информации в балансе, чем в приложениях к нему, это значит, что искажение на одну и ту же сумму может быть существенным, если оно выявлено в балансе, и несущественным, если искажение на такую же сумму выявлено в приложении к балансу.

Отмечу, что в МСА прямо предусмотрена возможность учета как несущественного, искажения, которое в суммовом выражении, без учета его характера, превышает уровень существенности. Речь идет об искажениях в классификации. В А20 МСА 450 [1] написано дословно следующее – «могут сложиться обстоятельства, при которых аудитор придет к выводу, что искажение в классификации несущественно для финансовой отчетности в целом, даже если оно может превысить уровень или уровни существенности, применяемые при оценке других искажений». А что такое искажение в классификации – это когда одна статья завышена на определенную сумму, а другая статья на эту же сумму занижена, т.е. искажения в классификации – это искажение, имеющее количественную оценку (качественные последствия этого искажения, безусловно, также могут быть).

Соответственно ничто не мешает, учитывая менее значимый характер искажений в пояснениях к основным формам отчетности, не учитывать большее, чем уровень существенности искажение в качестве существенного искажения при проведении оценки последствий искажений.

Как учесть меньшую значимость ошибки технически в процессе аудита? Чтобы устранить автоматический учет искажения как существенного при оценке последствий искажений, независимо от характера этого искажения, по мнению автора, необходимо ввести понижающие коэффициенты значимости для искажений менее важного характера.

Какие это коэффициенты – это, в первую очередь, вопрос творческого процесса в аудиторских фирмах, с которым бы согласилось СРО аудиторов. Однако расчет одного из них можно показать на основе анализируемого пункта А20 МСА 450 [1]. В нем говорится про искажение в классификации, а не про искажения. И сравнение с уровнем существенности осуществляется с этим искажением, а не искажениями. С точки зрения автора, технически, в рабочем документе по подсчету итоговой сумм искажений отклонение сумм по двум статьям в рамках одного искажения по классификации можно было бы учесть как учет каждого отклонения с коэффициентом значимости 0,5.

Для учета меньшей значимости ошибок в приложениях к отчетности автор предложил бы использовать интервал значений коэффициентов значимости 0,1– 0,5 по отношению к номинальной сумме ошибки. Граница в виде коэффициента 0,1 означала бы перевод суммы ошибки почти в разряд явно малозначительных. Такой коэффициент можно применять, когда ошибка в крупной сумме в приложениях, по сути, почти никак не влияет на решения пользователей, с учетом содержания основных форм отчетности и других частей приложений. Граница в 0,5 символизирует среднее значение между учетом ошибки по номиналу (коэффициент 1) и неучета ошибки при подсчете последствий искажения (коэффициент 0). Конечно, возможна другая обоснованная градация коэффициентов значимости ошибок.

Есть ли что-то, что противоречит введению понижающих коэффициентов значимости к выявленным ошибкам при оценке последствий искажений в МСА? Мы не могли бы вводить такие коэффициенты, если бы, например, в МСА 450 [1] было бы требование при определении последствий искажений просто складывать выявленные ошибки без их анализа. Автор отмечает, что таких запретов МСА не содержит.

Еще затронем вопрос о возможности искажений компенсировать друг друга. Такая возможность – тоже способ накапливать искажения. Есть правило про запрет зачета искажений (А19 МСА 450 [1]). Данный запрет говорит о том, что нельзя из искажения вычитать вычитание искажения себестоимости, даже если они компенсируют друг друга при формировании прибыли. Для других частей отчетности никаких жестких ограничений на порядок накопления искажений нет. Есть даже разрешение на вычитание ошибок при оценке последствий искажений. Как говорится в том же пункте А19 МСА 450 [1], взаимозачет (т.е. вычитание) искажений мо-

жет носить надлежащий характер в рамках одного остатка по счету или вида операций.

Из этого следует, что запретов на складывание искажений с применением коэффициентов значимости в МСА не содержится. Более того, обратимся к п. А5 МСА 450 [1]. В нем указана важная для нас мысль, хотя она в тексте пункта проходит вспомогательной. Там сказано, что искажения различного характера не могут быть просуммированы так, как допускается в случаях искажения сумм: т.е., если у нас есть суммовые (количественные) искажения, то их суммирование всего лишь допускается. Из этого можно сделать вывод, что простое суммирование не является обязательным и единственным способом оценки совокупности количественных искажений.

Также, по мнению автора, всегда необходимо помнить про право аудитора на свое профессиональное мнение. Наличие этого права также обосновывает применение понижающих коэффициентов исходя из нормативно меньшей значимости для пользователей отчетности ошибок в приложениях к основным формам отчетности.

В статье показаны нормативно установленные различия в важности информации в различных частях бухгалтерской отчетности. В соответствии с этим обоснованно предложено учитывать количественные искажения в пояснениях к отчетности с применением понижающих коэффициентов значимости.

Литература

1. Международный стандарт аудита 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
2. Международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
3. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) (ред. от 27.10.2021).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утверждено Приказом Минфина РФ от 28.06.2010 № 63н (ред. от 07.02.2020).
5. Федеральный Закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утверждено Приказом Минфина РФ от 06.07.99 № 43н.
7. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. от 19.04.2019).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ

23/2011)», утверждено Приказом Минфина РФ от 02.02.2011 № 11н.

9. Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2021 № 172н).

References

1. International Audit Standard 450 "Assessment of distortions identified during the audit" (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).

2. International Audit Standard 320 "Materiality in Planning and Conducting an Audit" (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. "International Auditing Standard 200 "The main objectives of an independent auditor and conducting an audit in accordance with International Auditing Standards" (put into effect on the territory of the Russian Federation by the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 09.01.2019 N 2n) (ed. dated 27.10.2021).

4. Accounting Regulations "Correction of errors in accounting and reporting" (PBU 22/2010), approved by the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 28.06.2010 N 63n (ed. from 07.02.2020).

5. The Law of 06.12.2011 N 402-ФЗ "on accounting".

6. Accounting Regulations "Accounting statements of an organization" (ПБУ 4/99), approved by Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 06.07.99 N 43n.

7. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 02.07.2010 N 66n (ed. dated 19.04.2019) "On forms of accounting statements of organizations".

8. Accounting Regulations "Cash Flow Statement" (PBU 23/2011)", approved by Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 02.02.2011 N 11n.

9. International Auditing Standard 700 (revised) "Forming an opinion and drawing up an opinion on financial statements" (put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 09.11.2021 N 172n).

Экономический анализ 5.2.3 УДК 657.6

*ГАРАНИНА Екатерина Юрьевна,
к.э.н., доцент
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*

Элементы финансового анализа отчетности на примере данных ПАО «Газпром» за 2022 год. Часть 2. Окончание

Аннотация. Цель статьи: продемонстрировать применение элементов финансового анализа, используемых в ходе аудиторских проверок для выявления ошибок/неточностей, содержащихся в финансовой отчетности. Исследование отчетности будет дополняться иллюстрацией: на каждом шаге будет разбираться проаудированная финансовая отчетность российской компании ПАО «Газпром» за 2022 год, составленная по российским стандартам бухгалтерского учета. Следуя методам, описанным в статье, каждый менеджер может проанализировать деятельность любой компании и на основании анализа принять соответствующие решения. Авторами написано 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 анали.

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

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

Elements of financial reporting analysis by using statement of Gazprom PJSC for 2022. Part 2. Ending

Abstract. The purpose of the article is to demonstrate the application of elements of financial analysis during the audit to identify mistakes/inaccuracies contained in a financial reporting. Financial statements study

will be illustrated: at every step audited financial report of Russian company Gazprom PJSC for 2022 compiled under RAS will be reviewed. By following simple methods described in the article each manager could analyze any company's activities and financial performance and make a decision on further actions. 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.

Введение

По итогу отчетного периода – календарного года – компания выпускает финансовую отчетность, достоверность которой чаще всего подтверждается аудитором. Такая финансовая отчетность демонстрирует пользователям результаты деятельности организации. В большинстве случаев, чтобы получить более детальную информацию о компании, стоит прибегнуть к финансовому анализу – инструменту, позволяющему внешним и внутренним стейкхолдерам организации оценить финансовое состояние фирмы и понять, что влияет на ее «самочувствие» в текущем периоде.

Применение метода экспресс-анализа отчетности позволяет рассчитать базовые показатели, открывающие глаза менеджменту компании на наличие или отсутствие проблем в организации. На основании выводов, полученных в результате анализа, ответственный руководитель сможет принять грамотное решение.

В статье приведена пошаговая инструкция по проведению экспресс-анализа финансовой отчетности компании. Для иллюстрации применения метода экспресс-анализа менеджером будет разобрана отчетность Публичного акционерного общества «Газпром» (далее – ПАО «Газпром») за 2022 год¹, достоверность которой подтверждена аудиторским заключением.

Обратим внимание, что к финансовому анализу отчетности можно переходить, убедившись в правильности заполнения форм отчетности, о чем было написано в статье «Основы методики анализа финансовой отчетности на примере данных ПАО «Газпром» за 2022 год»: стоит провести первичный осмотр отчетности на предмет арифметических ошибок и неточностей или тотального несоблюдения правил заполнения. В случае обнаружения подобных ошибок расчеты показателей, которые приводятся далее, смысла не имеют.

Финансовый анализ отчетности

При проведении экспресс-анализа финансовой отчетности компании рассчитаем показатели на основе данных финансовой отчетности ПАО «Газпром» за 2022 год.

В исследовании остановимся на основных показателях:

- рентабельности;
- оборачиваемости;

- финансовой устойчивости;
- ликвидности.

Приведенные расчетные формулы будут сразу же дополняться данными из финансовой отчетности ПАО «Газпром» за 2022 год, а результат – интерпретироваться. Такие рассуждения можно будет использовать при проведении экспресс-анализа финансовой отчетности любой компании.

Расчет показателя рентабельности

Рассчитаем показатель рентабельности продаж, отражающий эффективность использования ресурсов предприятия, в том числе функционирования производственных цепочек компании.

$$\text{Рентабельность продаж} = \frac{\text{Прибыль от продаж}}{\text{Выручка}}$$

Рентабельность продаж в 2022 году равна 0,196, а в 2021 году – 0,306. Заметим, что выручка от продаж увеличилась. Это может означать общее увеличение продаж или уменьшение продаж при увеличении цены на продукцию. При этом прибыль от продаж уменьшилась. Значит, увеличились себестоимость продукции, расходы компании на управление, продвижение и продажу товара.

Рассчитанный показатель рентабельности отражает эффективность использования производственных ресурсов и механизмов продвижения и реализации (сбыта) продукции. В 2022 году показатели рентабельности ПАО «Газпром» уменьшились по сравнению с предыдущим периодом, что говорит о появившихся проблемах на предприятии и в отрасли в целом, а также об изменении во внешней среде, влияющих на энергетический рынок.

Стоит отметить, что несмотря на значительное уменьшение рентабельности продаж ПАО «Газпром» за отчетный период,

значение показателя превышает среднее значение по отрасли. Согласно данным из отчета справочно-информационной системе СПАРК² медианное значение по отрасли оптовой торговле топливом и подобными продуктами равно 1,72% по данным на 2022 год. В то же время рентабельность ПАО «Газпром» составляет 19,6%.

Расчет показателей оборачиваемости

Теперь рассмотрим, как используются отдельные статьи из финансовой отчетности компании: основные средства и запасы. Рассчитаем показатели оборачиваемости, представляющие величину дохода, приходящуюся на величину ресурса.

$$\text{Оборачиваемость ОС}_i = \frac{2 * \text{Выручка}_i}{\text{ОС}_i + \text{ОС}_{i-1}}$$

Оборачиваемость основных средств (фондоотдача) в 2022 равна 0,566, т.е. 566 рублей произведенной продукции приходится на 1000 рублей основных средств. Для 2021 года коэффициент фондоотдачи равен 0,582. Получается, что в течение отчетного года фондоотдача уменьшилась. Это говорит о снижении эффективности использования основных средств компаний ПАО «Газпром» в 2022 году по сравнению с 2021 годом. Для увеличения фондоотдачи можно, во-первых, провести ревизию основных средств и избавиться от ненужного или неиспользуемого оборудования, во-вторых, увеличить выручку компании за счет увеличения продаж.

$$\text{Оборачиваемость запасов}_i = \frac{2 * \text{Выручка}_i}{\text{Запасы}_i + \text{Запасы}_{i-1}}$$

Оборачиваемость запасов в 2022 году равна 12,82, а в 2021 году – 11,41. Оборачиваемость запасов в 2022 году повысилась относительно

² <https://spark-interfax.ru/>

Таблица 1.

Отчет о финансовых результатах ПАО «Газпром» за 2022 год (выдержки), тыс. руб.

Наименование показателя	Код строки	За 2022 год	За 2021 год
Выручка	2110	7 979 026 948	6 388 987 167
Прибыль от продаж	2200	1 561 907 033	1 957 774 707

Таблица 2.

Отчет о финансовых результатах ПАО «Газпром» за 2022 год (выдержки), тыс. руб.

Наименование показателя	Код строки	На 31 декабря 2022 г.	На 31 декабря 2021 г.	На 31 декабря 2020 г.
Основные средства	1150	14 264 684 443	13 939 289 676	8 002 629 050
Запасы	1210	695 450 949	549 355 418	570 823 149

¹ <https://www.gazprom.ru/investors/disclosure/reports/2022/>

Таблица 3.

Отчет о финансовых результатах ПАО «Газпром» за 2022 год (выдержки), тыс. руб.

Наименование показателей	Код строки	За 2022 год	За 2021 год
Выручка, в т.ч.:	1150	14 264 684 443	13 939 289 676
продажа газа	1210	695 450 949	549 355 418
предоставление имущества в аренду	1150	14 264 684 443	13 939 289 676
продажа продуктов нефтегазо-переработки	1210	695 450 949	549 355 418
предоставление услуг по органи-зации транспортировки газа	1150	14 264 684 443	13 939 289 676
продажа газового конденсата	1210	695 450 949	549 355 418
продажа нефти	1150	14 264 684 443	13 939 289 676
продажа других товаров, продукции, работ и услуг	2117	14 619 919	14 372 391
Себестоимость продаж, в т.ч.:	2120	(4 768 761 092)	(2 748 528 303)
продажа газа	2121	(2 560 706 404)	(1 332 511 765)
предоставление имущества в аренду	2122	(1 147 919 597)	(778 583 802)
продажа продуктов нефтегазо-переработки	2123	(311 929 646)	(199 883 602)
предоставление услуг по организации транспортировки газа	2124	(449 896 919)	(241 260 190)
продажа газового конденсата	2125	(158 639 443)	(122 197 607)
продажа нефти	2126	(116 081 529)	(55 031 095)
продажа других товаров, про-дукции, работ и услуг	2127	(23 587 554)	(19 060 242)

Таблица 4.

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.	На 31 декабря 2020 г.
Долгосрочная дебиторская задолженность	1231	563 038 305	725 543 385	522 399 531
Краткосрочная дебиторская задолженность	1235	2 336 186 291	2 190 078 225	1 419 562 524
Кредиторская задолженность	1520	1 264 988 290	1 017 326 985	852 767 523

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.
Итого капитал и резервы	1300	16 732 810 395	17 200 795 453
Долгосрочные займы	1410	2 510 047 004	2 316 444 841
Краткосрочные займы	1510	979 886 132	1 941 908 757

Таблица 6.

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.
Краткосрочная дебиторская задол-женность	1235	2 336 186 291	2 190 078 225
Краткосрочные финансовые вложения	1241	86 262 047	95 150 088
Денежные средства	1250	247 470 110	1 473 249 474
Итого краткосрочные обяза-тельства	1500	2 269 921 261	3 066 045 908

предыдущего периода. На одну тысячу рублей запасов было получено 12 820 рублей дохода, что на 1 410 рублей превышает доход за 2021 год. Заметим, что средняя балансовая величина запасов выросла, т.е. запасы фирмы увеличились. Вместе с этим выросла и выручка компании. Основной вклад в увеличение выручки ПАО «Газпром» по сравне-

нию с прошлым периодом внесла продажа газа (увеличилась на 23,4%, в общем объеме выручки занимает 73%) и предоставление имущества в аренду (рост составил 48% в сравнении с 2021 годом, занимает 14,7% в общем объеме выручки).

Рассчитаем также показатели оборачи-ваемости дебиторской и кредиторской за-

долженностей, которые покажут эффектив-ность управления финансовыми средствами компании (для расчета использовались зна-чение выручки из таблицы 3 и данные из таблицы 4).

$$ОДЗ_i = \frac{2 * Выручка_i}{(ДЛЗ_i + ДЛЗ_{i-1}) + (КЛЗ_i + КЛЗ_{i-1})}$$

$$ОКЗ_i = \frac{2 * Выручка_i}{КЗ_i + КЗ_{i-1}}$$

Оборачиваемость дебиторской задолжен-ности в 2022 году равна 2,74, тогда как в 2021 году – 2,63. Оборачиваемость креди-торской задолженности в 2022 году равна 6,99 против 6,83 в 2021 году.

Показатель оборачиваемости дебитор-ской задолженности демонстрирует го-товность заказчиков товара (покупателей) рассчитываться по долгам с ПАО «Газ-пром». Для исследуемой компании обра-чиваемость дебиторской задолженности меньше трех, когда по отрасли³ значение превышает восемь. Можно заключить, что контрагенты компании удерживают средства по оплате задолженности и воз-вращают их медленнее, чем конкурентам ПАО «Газпром».

Оборачиваемость кредиторской задол-женности, наоборот, имеет большое значе-ние: компания быстро рассчитывается по долгам уже со своими кредиторами. Хотя оборачиваемость кредиторской задолженно-сти по отрасли⁴ на 1–2% превышает значение для исследуемой компании, будем считать это превышение несущественным. В целом можно сделать вывод: ПАО «Газпром» ведет честную деятельность по отношению к кли-ентам, поставщиками и иным контрагентам.

Расчет показателя финансовой устойчи-вости

Рассчитаем коэффициент финансово-го рычага, который определит зависимость компании от привлекаемых средств и финан-совую устойчивость организации.

$$КФР = \frac{ДЗаймы + КрЗаймы}{Капитал компании}$$

Коэффициент финансового рычага в 2022 году равен 0,209, а в 2021 году – 0,248. Согласно полученным значениям в ис-следуемой компании на одну тысячу ру-блей собственного капитала в 2021 году приходилось 248 рублей заемных средств, а в 2022 году – 209 рублей. Получается, что зависимость ПАО «Газпром» от заемных средств находится в пределах 20–25%. Это может свидетельствовать как об уменьше-нии привлеченных средств и, как следствие, о неполном использовании возможностей, так и о низкой зависимости компании от за-емных средств и ее платежеспособности.

Расчет показателя ликвидности

Рассчитаем коэффициент быстрой ликвидности, который покажет способ-ность компании рассчитываться по долгам используя ликвидные активы.

³ <https://spark-interfax.ru/>

⁴ <https://spark-interfax.ru/>

$$\text{КБЛ} = \frac{\text{Денежные средства} + \text{КрФинВл} + \text{КрДебЗ}}{\text{Краткосрочные обязательства}}$$

Коэффициент быстрой ликвидности в 2022 году равен 1,176, а в 2021 году – 1,226. Посчитанный коэффициент быстрой ликвидности принимает значение больше единицы, что свидетельствует о способности ПАО «Газпром» рассчитываться по текущим обязательствам. Получается, что компания финансово устойчива и способна вести непрерывную деятельность в следующем за отчетным периоде.

Заключение

Таким образом, в статье был рассмотрен экспресс-анализ финансовой отчетности ПАО «Газпром» за 2022 год, рассчитаны показатели рентабельности, оборачиваемости, финансовой устойчивости и ликвидности. Частные выводы по различным показателям продемонстрированы в пояснениях к расчетам. Общий вывод менеджера компании может быть таким:

- компания успешно развивается, деятельность компании устойчива и может быть продолжена в следующем периоде;
- несмотря на проблемы российского энергетического рынка, связанные с текущей экономико-политической турбулентностью и возможными инфраструктурными изменениями в исследуемой компании, ПАО «Газпром» незначительно снизила ключевые показатели деятельности, рассчитанные в ходе экспресс-анализа финансовой отчетности;
- в будущих периодах компания будет искать возможности повысить деловую активность: находить новых партнеров, искать иные способы реализации продукции, вводить в эксплуатацию и использовать новое оборудование, диверсифицировать производство, а также вкладываться в дочерние компании и другие организации.

Пошаговый план экспресс-анализа финансовой отчетности может быть использован менеджером для исследования финансового состояния любой компании, независимо от ее размера и отраслевой принадлежности.

Литература

1. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
2. Аудиторские доказательства : Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства»: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 №2н. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
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»: официальный 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. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
8. ОК 028-2012. Общероссийский классификатор организационно-правовых форм, утв. Приказом Росстандарта от 16.10.2012 №505-ст. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

9. О принятии и введение в действие Общероссийских классификаторов : Постановление Госстандарта России от 30.03.1999 № 97 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

References

1. About audit activity [Electronic resource]: feder. Law No. 307-FZ of December 30, 2008 (as amended. dated June 11, 2021, No. 358-FZ) // Reference legal system «Consultant Plus». Sec. «Legislation».
2. Audit evidence : International Standard on Auditing 500 Audit evidence // Reference legal system «Consultant Plus».
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
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 [Electronic resource] // Gazprom PJSC: official website. – URL: <https://www.gazprom.ru/investors/documents/>.
7. ОК 029-2014. Russian Classification of Economics Activities // Reference legal system «Consultant Plus». Sec. «Legislation».
8. ОК 028-2012. Russian Classification of organizational and legal businesses [Electronic resource] // Reference legal system «Consultant Plus». Sec. «Legislation».
9. On adoption and enactment of All-Russian classifiers [Electronic resource]: Standard Resolution №97 om 30.03.1999. // Reference legal system «Consultant Plus». Sec. «Legislation».

Экономический анализ 5.2.3 УДК 33/332.05

КУРБАНОВ Нурали Хайдарови,
д.э.н., профессор, Российский государственный геологоразведочный университет имени Серго Орджоникидзе, эксперт Центра «Современная социальная политика» РАНХ и ГС при Президенте РФ, nurali.k@mail.ru

ШИЙКО Вера Георгиевна,
к.э.н., доцент кафедры производственного и финансового менеджмента, Российский государственный геологоразведочный университет имени Серго Орджоникидзе, shiyko@yandex.ru

ШИЙКО Данил Сергеевич,
к.э.н., ведущий специалист, ФГБНУ «Научно-исследовательский институт перспективных материалов и технологий», niipmt-danil@hotmail.com

Анализ этапов процесса воспроизводства трудовых ресурсов в условиях структурной диверсификации экономики

Аннотация. В данной статье проанализированы этапы воспроизводства трудовых ресурсов в условиях структурной диверсификации экономики. Описана взаимосвязь экономического роста и воспро-

изводства трудовых ресурсов, обозначены проблемы, требующие решения в отношении развития и диверсификации трудовых ресурсов в России.

Ключевые слова: трудовые ресурсы, производительность труда, воспроизводство трудовых ресурсов, экономический рост, диверсификация экономики.

*KURBANOV Nurali Haidarovich,
Doctor of Economics, Professor, Sergo Ordzhonikidze
Russian State Geological Exploration University,
Expert of the Center "Modern Social Policy" of the Russian Academy
of Sciences and GS under the President of the Russian Federation,
nurali.k@mail.ru*

*SHIYKO Vera G.,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
of the Department of Production and Financial Management,
Sergo Ordzhonikidze Russian State Geological Exploration University,
shiyko@yandex.ru*

*SHIYKO Danil S.,
Candidate of Economic Sciences, Leading Specialist,
Federal State Budgetary Scientific Institution
«Research Institute of Advanced Materials and Technologies»,
niipmt-danil@hotmail.com*

Analysis of the stages of the process of reproduction of labor resources in the conditions of structural diversification of the economy

Abstract. This article analyzes the stages of reproduction of labor resources in the conditions of structural diversification of the economy. The interrelation of economic growth and reproduction of labor resources is described, the problems requiring solutions in relation to the development and diversification of labor resources in Russia are identified.

Keywords: labor resources, labor productivity, reproduction of labor resources, economic growth, economic diversification.

Современное развитие экономики выдвигает задачи, которые требуют проведения исследований возможных направлений диверсификации трудовых ресурсов и направлений деятельности в экономике. Направление экономической политики государства формировалось для преодоления ограниченной экономической деятельности в регионах и в целом по стране с целью формирования структуры сбалансированного производства, решающего проблемы занятости, возникающих рисков и поиска потенциальных доходных источников.

На возрождение производства на базе новых технологий и создание новых отраслей на основе новой технологической индустриализации в западноевропейских странах нацелены такие государственные программы как, например, «Индустрия 4.0» в Германии и в США, программа «Новое производство» в США. Для России главной целью является создание независимой экономики в области новых технологий, организации производственных процессов, кадровой политики и научных разработок.

Президент России Владимир Путин на заседании Совета по стратегическому развитию и национальным проектам определил главной задачей на ближайшую перспективу «укрепление технологического суверенитета и опережающий рост обраба-

тывающей промышленности», подчеркнул важность «не просто заместить какие-то товарные позиции», а «добиваться лидерства по ключевым жизненно важным направлениям, таким как искусственный интеллект, вычисление и передача данных, новые промышленные технологии и так далее» [8].

Большое значение в ближайшей перспективе и на долгосрочный период будут иметь как рост отраслей и секторов, основанные на знаниях и инновационном развитии, так и переориентация экономической реструктуризации, тесно связанная с цифровизацией.

Дальнейшее развитие экономики опирается, в том числе, и на воспроизводство трудовых ресурсов, которые призваны осуществлять все намеченные стратегические направления и освоение новых знаний и технологий динамично развивающегося народного хозяйства.

Система воспроизводства трудовых ресурсов включает фазу формирования, фазу распределения – перераспределения, фазу использования и фазу развития трудовых ресурсов (рис.1).

Целесообразно начинать анализ процесса воспроизводства трудовых ресурсов с самой первой стадии, представленной как стадия формирования (зарождения), где уже появляется возможность характеризовать качественные и количественные пара-

метры трудовых ресурсов, с использованием которых происходит предложение рабочей силы на рынке труда. Формирование трудовых ресурсов включает естественное воспроизводство населения (носителей рабочей силы), поэтому уровень развития в стране системы здравоохранения характеризуется как качественный показатель будущих и настоящих трудовых ресурсов. Затем следует приобретение самой способности к труду посредством системы общего, специального и высшего образования, профессиональной подготовки; восстановление и развитие способностей к труду. При этом образование имеет целью развитие человека не только как носителя рабочей силы, но и как личности, развитие его самосознания и нравственности, определяя тем самым качественные параметры. Уровень образования как качественный показатель еще в плановой экономике активно использовался в установлении взаимозависимости между уровнем знаний и полученными результатами труда. В социалистической экономике широко использовались расчеты, связанные с экономической эффективностью в образовании. Согласно этим расчетам на рубль, вкладываемый в образование, приходилось три рубля в масштабах страны дополнительного дохода [5].

На количественные параметры оказывают влияние миграционные процессы,

происходящие в стране, демографическая ситуация и социально-экономическая политика.

Сейчас становится актуальным знать эффективность работы, которую выполняет квалифицированный работник, обладающий соответствующей профессией, с определенными компетенциями, включающими знания, умения и навыки, в отличие от расчета экономической эффективности, полученной от самих знаний.

Иными словами для этапа формирования трудовых ресурсов характерно развитие человеческого потенциала и человеческого капитала в стране. Этот уровень определяется индексом человеческого развития (далее – ИЧР). Высокий ИЧР говорит о том, что страна обладает высоким уровнем жизни, качеством образования и доступом к медицинским услугам. Это позволяет ее жителям иметь долгую и здоровую жизнь, хорошую образованность и возможности для профессионального роста. Каждый год Организация Объединенных Наций публикует рейтинг стран по индексу человеческого развития, который отражает качество жизни населения и степень развития общественных инфраструктур [2].

В начале текущего столетия Россия находилась на 65 позиции среди развитых стран. Сейчас наша страна занимает 52 позицию и входит в группу стран с очень высоким ИЧР (табл.1).

Активное участие в развитии этапа формирования трудовых ресурсов призваны осуществлять национальные проекты раздела «Приоритетные программы», такие как «Здравоохранение», «Демография», «Образование» [7].

В воспроизводственный процесс трудовых ресурсов структурно входят все рассмотренные этапы: формирования, распределения–перераспределения, использования и развития трудовых ресурсов. Не следует забывать о постоянной трансформации этого процесса. Произошедшие в последние время изменения привели к переходу к системе рыночных отношений, что, в свою очередь, оживило негосударственный сектор экономики и его развитие. Рынок труда в современных условиях имеет первостепенное значение в вопросах воспроизводства трудовых ресурсов, так как обеспечивает их распределение и перераспределение, создает стимулы их эффективного использования [4].

За этапом формирования трудовых ресурсов в воспроизводственном процессе следует этап распределения и перераспределения трудовых ресурсов. Этот этап связывает этап формирования и этап использования трудовых ресурсов и содействует организации тесного взаимодействия между этапами [9]. В условиях рыночной экономики содержание этого этапа подвергается значительным изменениям.

В условиях плановой экономики, распределение трудовых ресурсов регулировалось государством через существующую в то время систему распределения выпускников как школ профтехобразования, так техникумов

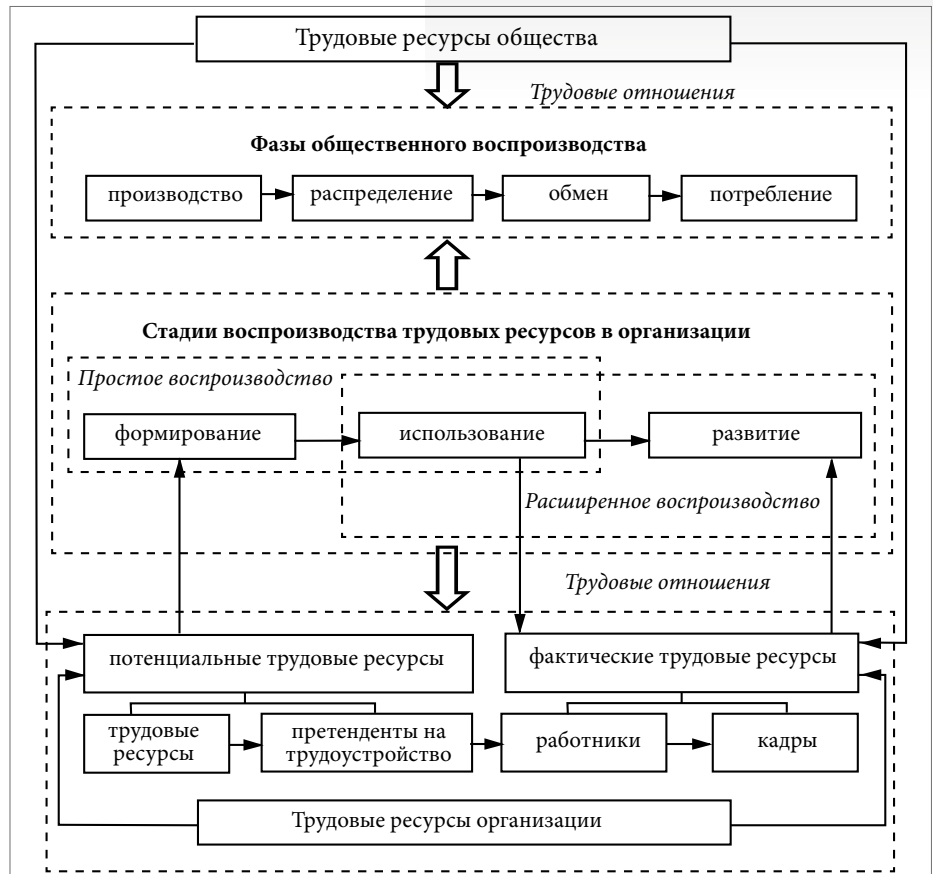


Рис. 1. Система воспроизводства трудовых ресурсов.

Таблица 1.

Рейтинг индекса человеческого развития по странам.

Место		Страна	ИЧР	
В 2021 г. (доклад 2022 г.)	Разница с предыдущим периодом		Индекс 2021 (доклад 2022 г.)	Разница с предыдущим периодом
52	▼ (3)	Россия	0,822	▼ 0,008
53	—	Румыния	0,821	▼ 0,003
54	▼ (3)	Оман	0,816	▼ 0,011
55	▲ (3)	Багамские Острова	0,812	▼ 0,003
56	▲ (3)	Казахстан	0,811	▼ 0,003

Источник: [10].

и высших учебных заведений по фабрикам и заводам всего Советского Союза. В качестве цели по распределению и перераспределению выбирался баланс потребности в трудовых ресурсах с наличием кадров на местах с учетом интенсификации производства, эффективности экономики и потребностями социальной сферы для обеспечения научно-обоснованного подхода к вопросам планирования и распределения трудовых ресурсов.

С переходом к системе рыночного хозяйствования снимаются административные барьеры и изменяются фазы воспроизводственного процесса рабочей силы, в частности фаза распределения и фаза перераспределения. Эти функции перешли к рынку труда, хотя он не участвует во всех процессах

распределительной и парораспределительной фазы трудовых ресурсов. Рынок труда функционирует как рынок наемного труда и рынок рабочей силы, которая воспринимается рынком как товар. Часть рабочей силы, нашедшая работу, покидает рынок и становится участником сферы производства, другая часть находится в состоянии ожидания своего работодателя на рынке труда. Владельцы – обладатели рабочих мест и рабочей силы одновременно – не участвуют в процессе купли-продажи рабочей силы в качестве факторов производства, так как эта взаимосвязь реализуется в процессе распределения труда при участии рынка труда [9].

Однако следует заметить, что механизмы рынка труда бывают не всегда достаточно эф-

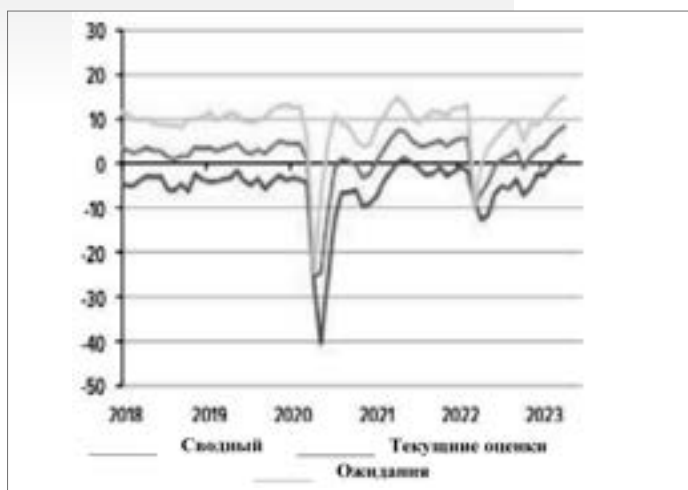


Рис. 2.1. Индикаторы бизнес-климата в целом по экономике России за период 2018-2023 гг. Источник: [1].

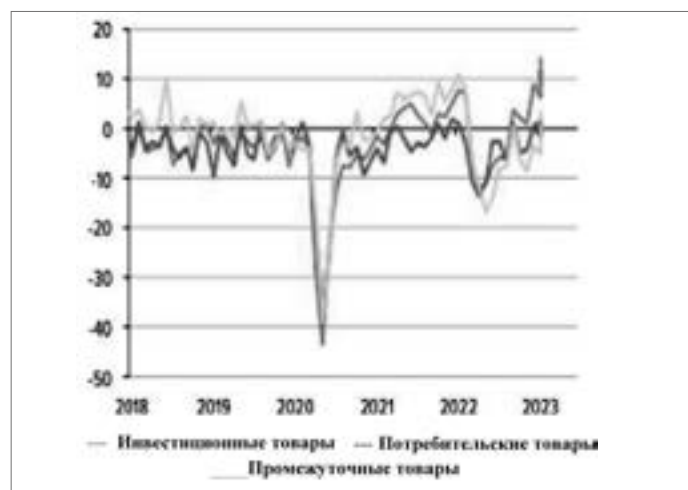


Рис. 2.2. Индикатор текущего бизнес-климата Банка России по производителям за период 2018-2023 гг. Источник: [1].

фективными особенно на стадии распределения и перераспределения трудовых ресурсов.

Проблема баланса потребности и наличия трудовых ресурсов в настоящее время обозначена также довольно остро [5]. Проблемы, требующими решения в этой сфере, являются следующие:

- уровень подготовки и квалификации не соответствует существующим должностям;
- учебные заведения медленно реагируют на спрос компаний в высококвалифицированных инноваторах по инженерно-техническим специальностям;
- районы с высоким промышленным потенциалом, такие как Сибирь и районы Дальнего Востока, испытывают недостаток трудовых ресурсов, а трудонаселенные районы испытывают недостаток рабочих мест.

Наличие промышленного потенциала не связано с расположением населения, например, районы избытка рабочей силы в республиках Северного Кавказа, регионах Сибири и Дальнего Востока, где ощущается острая нехватка рабочих рук.

Вышеперечисленные вопросы в настоящее время широко дискутируются. Существовавшая ранее и оправдавшая себя система распределения выпускников образовательных учреждений в плановой экономике удачно справлялась с размещением специалистов на просторах нашей родины, тем более, что организована она была в соответствии с плановыми заявками от предприятий. Тогда, возможно, удавалось достигнуть баланса на рынке труда благодаря рыночным механизмам и перечисленным мерам.

На последнем Петербургском международном экономическом форуме (ПМЭФ) президент России отметил, что сегодня в России рекордно низкая безработица, чем можно, безусловно, по праву гордиться, однако у этого достижения есть и обратная сторона медали – это трудности, связанные с подбором сотрудников, дефицитом кадров.

Однако даже в условиях целого ряда ограничений российская экономика динамично развивается. Материалы доклада Банка России от 11 мая 2023 года о кредит-

но-денежной политике свидетельствуют о росте индикаторов бизнес-климата [1]. Восстанавливается потребительская активность, зафиксирована положительная динамика розничной торговли, платных услуг, общепита и других (рис.2.1, 2.2).

В феврале 2023 г. уровень безработицы в очередной раз обновил исторический минимум, снизившись до 3,4%. Число вакансий, согласно данным портала HeadHunter (далее – hh.ru), выросло. Численность безработных, по данным Росстата, снизилась (февраль 2023 г. – 2,6 млн. человек). В результате показатель отношения безработных и вакансий снизился до значений 2017 года.

В условиях роста и развития бизнеса у компаний появляются вакансии, в связи с этим необходим соответствующий персонал. Для этого руководители прибегают к приемам «перекупки специалистов». Большинство работодателей, чтобы разрешить возникающие проблемы нехватки кадров, увеличивают ФОТ (по данным опроса портала hh.ru). Подобную ситуацию с ростом заработной платы подтверждают и результаты другого опроса hh.ru.

Ситуацию с зарплатной гонкой подтверждают и результаты другого опроса портала hh.ru. Чуть больше половины работодателей отметили – в течение 2023 года заработные платы в компаниях подрастут. Об увеличении численности сотрудников заявили 60% респондентов (рис. 3).

Экономический рост базируется на трудовых ресурсах с учетом их качественных и количественных характеристик как на важном факторе своего увеличения в любой национальной экономике планеты. В последние годы экономическая мысль все чаще обращается к теме трудовых ресурсов и их эффективному использованию. При этом обязательно учитывается процесс формирования и развития функций рынка труда, параметры безработицы, человеческий капитал и эффективность его использования [12].

В настоящее время актуальными и приобретающими большее значение стали проблемы, связанные с анализом трудовых

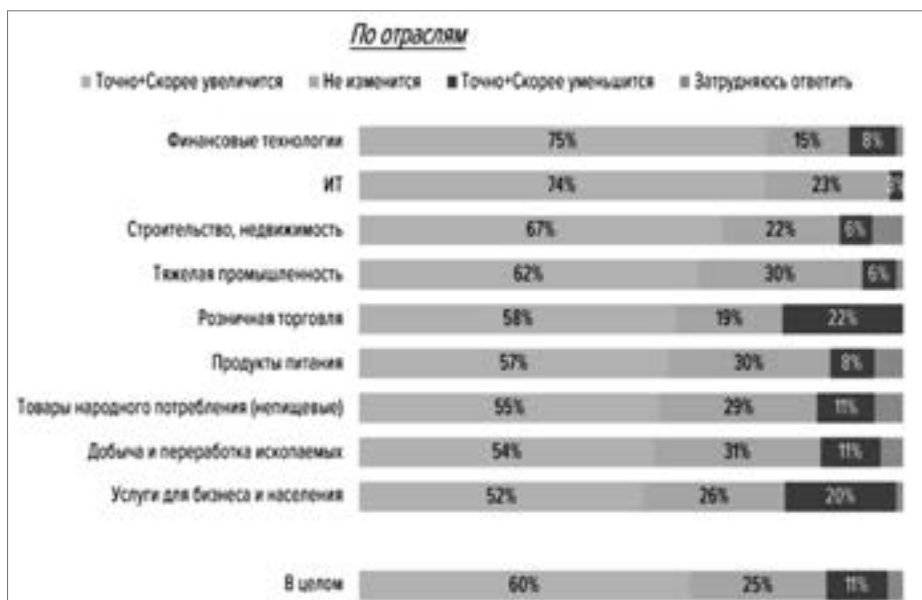


Рис. 3. Изменение численности сотрудников по отраслям. Источник: [1].

Таблица 2.

Изменение темпов роста производительности труда (2022 г.).

Вид деятельности	Изменение показателя
Торговля оптовая и розничная, ремонт автотранспортных средств и мотоциклов	-12,9%
Деятельность профессиональная, научная и техническая	-7,7%
Водоснабжение, водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, ликвидация загрязнений	-7%
Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство	8,7%
Строительство	1,8%
Деятельность гостиниц и организаций общественного питания	1,3%
Обеспечение электрической энергией, газом и паром	0,8%

Таблица 3.

Прогноз роста производительности труда на 2023-2026 гг.

2023 год	2024 год	2025 год	2026 год
1,7%	1,6%	1,6%	1,9%

Источник: [6].

ресурсов в воспроизводственной структуре. Разработанный еще в XX веке набор инструментов, позволяющий анализировать воспроизводственный процесс трудовых ресурсов на всех его этапах от распределения до использования, остается актуальным в современной действительности.

В своих работах исследователи рынка труда доказывают, что гораздо стабильнее экономика в регионах, имеющих диверсификацию продукции, производства и трудовых ресурсов, поэтому там показатели безработицы на низком уровне [10, 11, 12].

В советский период большое внимание придавалось трудовым ресурсам и их эффективному использованию, поэтому трудовые ресурсы тщательно изучались, и что касается воспроизводственной системы, то накоплен значительный опыт в этой области.

Таким образом, источники рабочей силы, которые характеризуются количественными и качественными показателями, являются одним из важных факторов, влияющих на рост экономики государства. Решение проблем экономического роста государства несомненно сопровождается решением проблем жизненно важных для формирования и деятельности рынка труда и решением проблем безработицы населения соответственно.

В процессе воспроизводства проблемы анализа трудовых ресурсов не только не исчезают, но становятся более актуальными на всех этапах. Поэтому анализ эффективности использования трудовых ресурсов (а это следующий этап воспроизводственного процесса трудовых ресурсов) проводится преимущественно системно. Для этого учитывается структура воспроизводственного процесса, в которой все фазы взаимосвязаны, а государственное вмешательство должно затрагивать все стадии сферы труда, в том числе для трудовых ресурсов стадию репродуктивности.

Несмотря на сложные отношения с западными странами из-за проведения специальной военной операции на Украине, экономика России динамично развивается. Ежемесячно вводятся в строй десятки новых производств. Только в июне 2023 года их открылось 18, в сентябре – 40, в октябре – 11. Среди них завод по производству 5D-принтеров в Волгограде, серийное производство многофункциональных беспилотников в Санкт-Петербурге, комплекс по производству металлических порошков в Нижнем Новгороде, производство импортозамещающих компонентов для самолета МС-21 в Балашихе и т.д.

2022–2031 годы президент Российской Федерации Владимир Путин своим указом объявил десятилетием науки и технологий. Правительство России утвердило план Десятилетия науки и технологий. Основных задач, согласно указу президента, три. Первая – привлечение молодежи в науку. Вторая цель – вовлечение исследователей и разработчиков в решение задач развития общества и страны. Третья цель ДНТ – популяризация науки.

В течение десятилетия его планы и программы будут меняться, корректироваться,

уточняться. Такой анализ намечено проводить в конце каждого года на Конгрессе молодых ученых в «Сириусе» [7, 8].

С 2018 г. в стране действует нацпроект по повышению производительности труда (его куратор – Минэкономразвития). Его ключевые цели – нарастить показатель на средних и крупных предприятиях базовых несырьевых отраслей экономики, а также вовлечь в программу как можно больше участников.

Система воспроизводства трудовых ресурсов проявляет свою эффективность в завершающем этапе, связанном с их использованием. Производительность труда является важнейшим из многих показателей, указывающих на эффективное использование трудовых ресурсов. Производительность труда способна внести, по оценкам экспертов, в экономический рост постиндустриальных рыночных экономик свой вклад в пределах от 70% до 100% [5, 6].

В России уделяется большое внимание реализации проектов-лидеров в области технологий, а не производства западных аналогов. В качестве примера можно привести проект «Роскосмоса», готовящего к запуску отечественную космическую обсерваторию «Спектр-УФ» с ультрафиолетовым телескопом отечественного производства для изучения галактик. В настоящее время «Спектр-УФ» находится на этапе изготовления составных частей космического аппарата для проведения экспериментальной отработки на Земле и подготовки рабочей конструкторской документации. Запуск аппарата планируется в четвертом квартале 2028 года.

Пять проектов «Росатома», среди которых проект процесса подготовки топлива для замыкания ядерного топливного цикла; проект создания роботов-пожарных; проект проведения томографии для атомного реактора; проект разработки оборудования для ледоколов нового поколения и проект создания конструктора умного города, стали Лауреатами премии Национальной технологической инициативы и Агентства стратегических инициатив «Технологический прорыв».

Возможность нарастить долю отечественных компонентов до 75% в продук-

ции для десяти ключевых отраслей производства заложена в масштабной программе Минпромторга России, представляющей фактически программу новой индустриализации. На реализацию программы только до 2024 г. предполагается потратить 3 трлн рублей. Согласно плану министерства Россия должна будет увеличить долю российских производителей самолетов и вертолетов на мировом рынке, создать линейку беспилотников и электромобилей, ежегодно регистрировать не менее 150 видов отечественных медизделий – устройств, которые используются для диагностики, профилактики или лечения различных заболеваний.

На экономическом форуме в Санкт-Петербурге (14-17 июня 2023 года) был представлен российский коммуникационный проект «Сделано в России», нацеленный на продвижение и повышение узнаваемости российского экспорта, бизнеса и культуры. Основной задачей проекта является продвижение товаров несырьевого сектора, привлечение целевой аудитории и необходимых партнеров. В качестве инструментов решения этой задачи привлекаются многоязычный портал, медиаплатформа, информация по отечественным компаниям-экспортёрам и разрабатывается единый фирменный стиль для создания системы визуальной идентичности всего российского экспорта [8].

В 2021 году производительность труда в России выросла на 3,7%, а в пандемийный 2020 год сократилась на 0,4%. До этого показатель рос темпами около 3% в год, последнее падение было зафиксировано в 2015 году на 1,3% после введения санкций из-за присоединения Крыма.

В России в 2022 году по данным Росстата зафиксировано падение производительности труда в экономике на 3,6% по отношению к 2021 г. Для сравнения во время мирового финансового кризиса в 2009 году падение производительности труда составляло 4,1%. Изменения показателей темпов роста/падения производительности труда по отраслям в 2022 году приведены в табл. 2.

Росту производительности труда отводится роль драйвера процесса импортозаме-

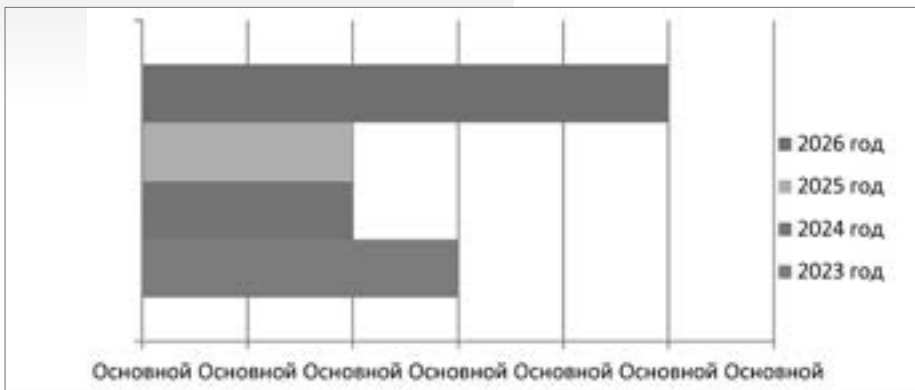


Рис. 4. Прогнозный рост производительности труда на 2023–2026 гг. Источник: [6].

щения и дальнейшего развития экономики. Минэкономразвития России прогнозирует показатели роста производительности труда на период 2024–2026 годы (табл.3, рис.4).

В России используются и такие механизмы, как перевод на неполную занятость, изменение заработной платы при почти не меняющейся занятости и трудозатратах.

Если наблюдается относительная стабильность занятости, то следует ожидать, что производительность труда будет снижаться по мере сокращения выпуска продукции. Например, выпуск в нефтегазовом секторе упал в прошлом году примерно на 12,7%, что во многом объясняется снижением поставок природного газа, – т.е. при тех же трудозатратах производительность отреагировала исключительно на снижение производства.

Для установления баланса на рынке труда производительность должна расти на один процентный пункт больше, чем ВВП, т.е. сейчас показатель должен увеличиваться на 4–5% в год. В Минэкономразвития отметили, что среди подходящих под участие в нацпроекте «Производительность труда» предприятий, а это свыше 40 тыс. компаний, производительность труда выросла на 2,3%. Ранее Минэкономразвития подготовил предложения по продлению и расширению нацпроекта, чтобы охватить больше российских предприятий [3].

Анализ эффективности использования трудовых ресурсов выявил степень влияния институциональных факторов на диверсификацию экономической деятельности на национальном и региональном уровне.

Научный и прикладной интерес представляет оценка процессов диверсификации трудовых ресурсов для России из-за особой роли государства в качестве регулятора экономики. Значительная величина государственного сектора, институты развития и контролирующая роль государства в крупнейших российских корпорациях заметно влияют на процессы диверсификации экономической и трудовой деятельности.

Результаты анализа подводят к необходимости использования оценки позитивного и негативного влияния нестандартных форм занятости на рынок труда, что является основой для разработки комплекса мер по достижению и сохранению баланса на рынке труда и рациональному использова-

нию рабочего времени на предприятиях.

По результатам исследования можно заключить следующее:

1. экономический рост государства и воспроизводственный процесс трудовых ресурсов находятся в когерентной зависимости,
2. воспроизводственный процесс трудовых ресурсов включает этап формирования, этап распределения и перераспределения, этап использования и этап развития трудовых ресурсов,
3. на этапы воспроизводственного процесса трудовых ресурсов влияют экзогенные и эндогенные факторы внешней и внутренней среды,
4. каждый этап имеет свои положительные и отрицательные стороны,
5. для дальнейшего укрепления и развития этапов воспроизводственного процесса в России предусмотрена реализация приоритетных национальных проектов.

Литература

1. Доклад о денежно-кредитной политике / Банк России. №2 (42), май 2023. – URL: https://cbr.ru/Collection/Collection/File/43959/2023_02_ddcp.pdf
2. Значение лидеров в рейтинге для мирового развития. – URL: <https://vnechaev.ru/reiting-stran-po-indeksu-celoveceskogo-razvitiya-2023>
3. Кравченко Н.А., Агеева С.Д. Диверсификация экономики: институциональные аспекты // Журнал институциональных исследований. – 2017. – № 14. – Т.9. – С. 52-67. – URL: www.hjournal.ru.
4. Мамлеева Э.Р. Трансформация системы воспроизводства трудовых ресурсов // Российское предпринимательство. – 2015. – № 10. – Т.16. – С.34-39.
5. Меркулова Е.Ю. Влияние производительности труда на экономический рост // Статистика и экономика. – 2019. – № 2. – Т. 16. – С. 34-44.
6. Национальные проекты. Справочная информация: «Перечень государственных программ, национальных и федеральных проектов, приоритетных программ и проектов в Российской Федерации». – URL: www.consultant.ru
7. Павлов В. Задача на 2023 год – это укрепление технологического суверенитета. – URL: <https://life.ru/p/1624165>

8. Семёнов А., Кузнецов С. Факторы производительности труда// Экономист. – 1998. – № 4. – С.46–55.

9. Список стран по индексу человеческого развития. – URL :https://ru.wikipedia.org/wiki/Индекс_человеческого_развития

10. Dissart J.-C. Regional economic diversity and regional economic stability: Research results and agenda // International Regional Science Review, 26, Pp. 423–446.

11. Essletzbichler J. Diversity, stability and regional growth in the United States, 1975–2002. In Applied evolutionary economics and economic geography, ed. K. Frenken, 203–29. // Cheltenham U.-K.: Edward Elgar.

12. Kurbanov N., Sedova E., Shiyko V. Increase of human capital role in sustainable development and competitiveness of companies in mineral resource management market // E3S Web of Conferences 135, 04040 (2019) ITESE-2019.

References

1. Report on monetary policy / Bank of Russia. No. 2 (42), May 2023. – URL:https://cbr.ru/Collection/Collection/File/43959/2023_02_ddcp.pdf
2. The importance of leaders in the ranking for global development. – URL:<https://vnechaev.ru/reiting-stran-po-indeksu-celoveceskogo-razvitiya-2023>
3. Kravchenko N.A., Ageeva S.D. Diversification of the economy: institutional aspects // Journal of Institutional Research 2017. – No. 14. – Т. 9. – Pp. 52-67. – URL: www.hjournal.ru
4. Mамлеева E.R. Transformation of the system of reproduction of labor resources // Russian entrepreneurship. – 2015. – Vol. 16. – No. 10.
5. Merkulova E.Yu. The impact of labor productivity on economic growth // Statistics and Economics. – Vol. 16. – No. 2. – 2019.
6. National projects // Background information: "List of state programs, national and federal projects, priority programs and projects in the Russian Federation" (Material prepared by ConsultantPlus specialists.– URL:www.consultant.ru
7. Pavlov V. The task for 2023 is to strengthen technological sovereignty /The task for 2023 is to strengthen technological sovereignty. – URL: <https://life.ru/p/1624165>
8. Semenov A., Kuznetsov S. Factors of labor productivity // Economist. – 1998. – No. 4. – Pp. 46-55.
9. List of countries by human development index. – URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Human_development_index
10. Dissart J.-C. Regional economic diversity and regional economic stability:Research results and agenda // International Regional Science Review, 26, Pp. 423–446.
11. Essletzbichler J. Diversity, stability and regional growth in the United States, 1975–2002. In Applied evolutionary economics and economic geography, ed. K. Frenken, 203–29. // Cheltenham, U.K.: Edward Elgar.
12. Kurbanov N., Sedova E., Shiyko V. Increase of human capital role in sustainable development and competitiveness of companies in mineral resource management market // E3S Web of Conferences 135, 04040 (2019) ITESE-2019.

Экономический анализ 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

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

Цифровой анализ бизнес-процессов

Аннотация. Процессный подход является одним из наиболее эффективных методов организации системы управления в компании. Но управление бизнес-процессами организации предполагает их постоянное улучшение и оптимизацию, поэтому важнейшими инструментами процессного управления являются подходы и методы совершенствования бизнес-процессов. Для современных компаний жизненно важны гибкость и скорость принятия решений, в том числе по совершенствованию и оптимизации бизнес-процессов. Обеспечить это помогает связка двух технологий – аналитики операций (Task Mining) и аналитики процессов (Process Mining). В статье описаны возможности Process Mining и Task Mining, а также инструменты технологий. Приведен пример использования Process Mining в аудите бизнес-процессов.

Ключевые слова: бизнес-процесс, методы анализа бизнес-процессов, Process Mining, Task Mining, «цифровой след», цифровая экономика, визуализация, анализ, оптимизация бизнес-процессов.

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

CHUPAKHINA Natalia Ilyinichna,
Doctor of Economics, Professor of the Department of Economics,
Management and Organization of Production
Starooskolsky Technological Institute n. a. A.A. Ugarov (branch)
National University of Science,
st_chupahina@mail.ru

Digital analysis of business processes

Abstract. The process approach is one of the most effective methods of organizing a management system in a company. But the management of an organization's business processes involves their constant improvement and optimization, therefore, the most important tools of process management are approaches and methods for improving business processes. Flexibility and speed of decision-making are vital for modern companies. A combination of two technologies helps to ensure this — operations analytics (Task Mining) and process analytics (Process Mining). The article describes the capabilities of Process Mining and Task Mining, technology tools. An example of using Process Mining in the audit of business processes is given.

Keywords: business process, business process analysis methods, Process Mining, Task Mining, digital footprint, digital economy, visualization, analysis, optimization of business processes.

Процессный подход к управлению компанией рассматривает бизнес как совокупность процессов. Он способен выстроить такую систему управления, которая позволит компании сосредоточиться на эффективном выполнении бизнес-процессов, а не только на отдельных функциях или задачах.

Процессный подход имеет неоспоримые преимущества, выражающиеся в ориентации на результат процесса и ответственности за этот результат, в прозрачности действий по достижению результата, в выявлении возможностей для целенаправленного улучшения процессов, сокращения временных и материальных затрат и др.

Процессное управление и стандартизация процессов создают возможность осуществить сквозную автоматизацию всей деятельности предприятия, что, в свою очередь, позволит предприятию стать «цифровым».

В то же время, реализация концепции процессного подхода в управлении компанией необходима и для того, чтобы в своей деятельности компания соответствовать международным стандартам.

Так, основное требование межгосударственного стандарта Системы менеджмента качества ГОСТ ISO 9001-2011 – применение процессного подхода «при разработке, внедрении и улучшении результативности системы менеджмента качества в целях повышения удовлетворенности потребителей путем выполнения их требований» [1].

Процессный подход предполагает постоянное совершенствование бизнес-процессов, а, следовательно, и всего бизнеса.

Основоположниками процессного подхода являются ученые В. Шухарт, Э. Деминг, Д. Джуран. Так, В. Шухартом и Э. Демингом была предложена модель управления процессом – цикл Шухарта-Деминга (PDCA).

В соответствии с моделью PDCA (plan-do-check-act), для эффективного управления и постоянного улучшения процессов компании необходимо регулярно проводить анализ существующих бизнес-процессов.

Выделяют два основных традиционных вида анализа бизнес-процессов: качественный и количественный [2].

Качественный анализ основан на мнениях (суждениях) экспертов. Примером такого анализа является SWOT-анализ (Strength, Weakness, Opportunities, Treatment

или «сильные стороны», «слабые стороны», «возможности», «опасности»).

Количественный анализ основан на объективном измерении и дальнейшей обработке количественных параметров, таких как: показатели процесса (временные и трудовые затраты, финансы); показатели продукта процесса (объем, качество, себестоимость); показатели удовлетворенности клиентов.

Примером количественного анализа является ABC-анализ (Activity Based Costing Analysis) – функционально-стоимостный анализ, который представляет собой расчет затрат по видам деятельности. Данный метод позволяет на основе большого объема структурированной информации рассчитать стоимость процесса. Также по результатам ABC-анализа можно определить степень влияния конкретного объекта на общий результат.

Нотрадиционные методы анализа бизнес-процессов решают далеко не все задачи бизнеса.

Для современных компаний жизненно важны гибкость и скорость принятия решений. Оперативное реагирование компании на разного рода изменения позволяет оставаться ей конкурентоспособной. А это возможно только в том случае, если компания располагает наиболее релевантной информацией и своевременно получает такую информацию.

Обеспечить это помогает связка двух технологий – аналитики операций (Task Mining) и аналитики процессов (Process Mining).

Process Mining (процессная аналитика) – это технология для визуализации, анализа и оптимизации бизнес-процессов. Данные для Process Mining поставляют информационные системы, в которых работают сотрудники компании. Именно они обеспечивают цифровой след процессов с соответствующими данными журнала событий (логов). В Processmining используется искусственный интеллект (Artificialintelligence, AI) и машинное обучение (Machinelearning, ML) для автоматического извлечения данных из информационных систем компаний, визуализации и анализа извлеченных данных.

Системы класса ProcessMining позволяют обеспечить высокое качество принимаемых управленческих решений и способ-

ствуют максимизации бизнес-эффекта от оптимизации процессов [3].

Технология Taskmining фиксирует бизнес-действия пользователей за компьютером. Детализация до уровня таких простых действий, как заполнение полей в экранных формах программы, клики мышкой, переключения между приложениями и др. дает возможность увидеть всю полную картину выполнения процессов и операций (табл.1).

Таким образом, если технология Taskmining позволяет понять, как сотрудники выполняют свои задачи, то Processmining – увидеть, как устроены процессы в компании. Вместе они показывают общую, наиболее полную картину текущего состояния бизнеса.

Process Mining помогает последовательно ответить на вопросы:

- 1) как выглядит процесс;
- 2) как сейчас работает процесс;
- 3) как будет развиваться процесс;
- 4) что нужно будет сделать для повышения эффективности процесса.

Рассмотрим подробнее, как решает Process Mining поставленные вопросы.

Process Mining изучает «цифровые следы» процесса из журналов событий или логов (Log (log) – это текстовый файл, куда автоматически записывается важная информация о работе системы или программы) информационных систем, которые используются на предприятии: это ERP, CRM, 1С, IP-телефония, кадровые системы и др. «Цифровой след» должен, как минимум, включать следующую информацию: идентификатор экземпляра процесса, информация о произведенных действиях и дата и время этих действий.

Далее на основе выбранных данных из журналов событий информационных систем («цифровые следы») создается наиболее вероятная модель процесса (граф процесса) «как есть» [4]. Построение графа бизнес-процесса создается или на основе готовых алгоритмов используемой платформы Process Mining, или с помощью языка программирования Python с подключением специальных библиотек алгоритмов процессной аналитики

Сравнивая созданную Process Mining модель с идеальной моделью бизнес-процесса, можно сделать выводы о соответствии моделей. Пример такого сравнения показан на рис.1.

Process Mining предоставляет возможность увидеть обобщенную схему процесса, длительность и число переходов между этапами процесса, оценить визуально с помощью средств анимации скорость выполнения процесса, его производительность.

Решение вопроса 2 сопровождается следующими действиями: Process Mining выявляет и отмечает на схемах процессов области, где имеются или ожидаются проблемы. Проблемы ранжируются по степени влияния на эффективность процесса и в целом бизнеса. Эта подсказка помогает выстроить по приоритету задачи по повышению качества бизнес-процессов компании.

Таблица 1.

Отличительные особенности технологий Processmining и Taskmining

	Tasks Mining	ProcessMining
Масштаб	Шаги и действия в рамках задачи	Сквозной процесс и подпроцессы
Источник данных	Щелчки мышью, нажатия клавиш, копирование и вставка и т.д.	Журналы событий ИТ-систем
Используемые методы	Оптическое распознавание символов, интеллектуальный анализ текста, распознавание образов, обработка естественного языка	Алгоритмы интеллектуального анализа данных, моделирование процессов и т.д
Ориентированность	На пользователя	На процесс
Степень детализации	Шаги, действия	Задачи

Система машинного обучения может предсказать исход каждого процесса. Чем больше данных, тем выше точность прогноза. Сценарии машинного обучения предсказывают результат и значения ключевых показателей эффективности для всех текущих операций и процессов, предсказывают все будущие события текущих процессов.

Проанализировав процессы, Process Mining в связке с Task mining может обнаружить в процессах повторяющуюся последовательность действий, которую следует автоматизировать, например, с помощью RPA-технологии (RPA – Robotic Process Automation, роботизированная автоматизация бизнес-процессов) [5].

Process Mining дает рекомендации по выполнению действий, которые смогут предотвратить будущие проблемы.

Основные действия технологии Process Mining показаны на рис.2.

Цифровая экономика создает новые возможности и вместе с тем ставит задачи, одна из которых – повышение оперативности и качества обработки информации. Для решения таких задач необходимо изучать и использовать современные цифровые технологии, модели, методы, программное обеспечение.

Введение жестких санкций в отношении нашей страны и уход зарубежных IT-компаний дали мощный толчок к импортозамещению программного обеспечения. И целому ряду российских производителей программных продуктов уже удалось создать конкурентоспособные решения, в которых реализованы модели интеллектуального анализа данных, в том числе процессная аналитика. Примерами таких решений отечественных разработчиков являются: Procceset – система активной бизнес-аналитики от компании Infomaximum сочетает в себе технологии Process Mining и Task Mining, что позволяет получать более точные и достоверные данные о бизнес-процессах и бизнес-действиях. [6]; VK ProcessMining – система предиктивной и процессной аналитики от компании VK Цифровые Технологии, стандартный функционал системы данного класса, помогающий определять потенциал для автоматизации и находить проблемы в процессах; Promease – управление процессами с помощью технологий Process Mining от компании Промиз Софт [7]; SberProcessmining (Сбер) – система, позволяющая сравнивать реально протекающие бизнес-процессы с регламентом, проводить проверку соответствия, выявлять «узкие места» [8] и др.

Рассмотрим опыт применения process-mining для целей аудита [9].

Задача аудита сводилась к тому, чтобы проверить правомочность получения некоторыми компаниями определенных предпочтений. Для рассмотрения предоставления предпочтений компании распределялись по сегментам в зависимости от годовой выручки.

В аналитической системе Spark-Интерфакс аудиторами были получены данные по клиентам по объему годовой вы-

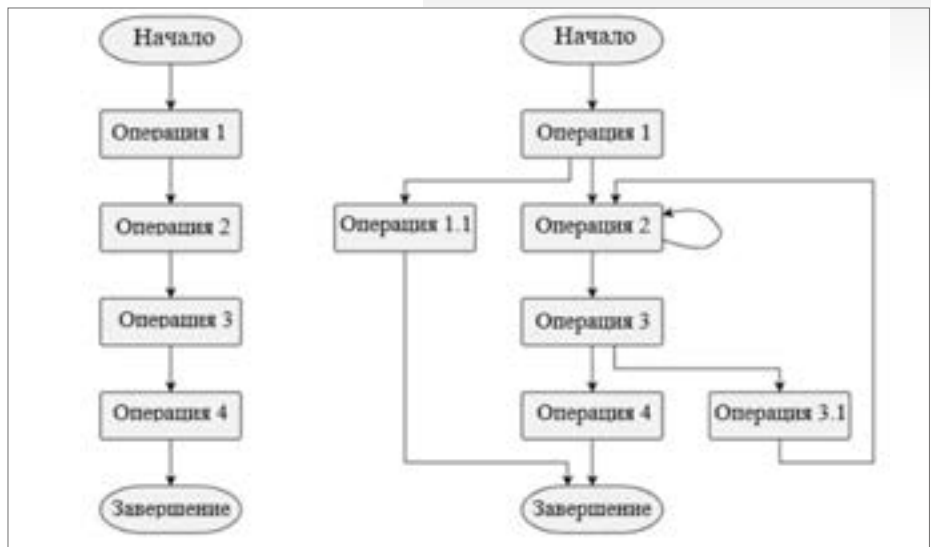


Рис. 1. Восстановление с помощью Process Mining фактической схемы процесса (схема слева – модель процесса, как её представляет пользователь; схема справа – модель процесса, воспроизведенная Process Mining, как она есть на самом деле).



Рис. 2. Основные действия технологии Process Mining (Мир – это реальность, которая нас окружает, в том числе: люди, бизнес-процессы, оборудование, организации и др.).

ручки. Затем аудиторы сравнивали объем выручки и показатель выручки бизнес-сегмента, к которому относились проверяемые клиенты. Оказалось, что каждый пятый клиент не соответствует сегменту, для которого полагаются предпочтения, по требованиям к выручке.

Для дальнейшего исследования было решено с помощью инструментов Process Mining построить граф процесса бизнес-сегментации клиентов с помощью библиотек языка программирования Python: pandas (обработка и подготовка выгруженных логов из источника данных) и mp4ru (библиотека алгоритмов процессной аналитики для языка программирования Python).

Из журнала сведений отобрали клиентов, по которым сегмент в течение года менялся три и более раз. В связи с широким диапазоном исследуемого периода (четыре года) для

более детальной визуализации, было принято решение сегментировать сведения в разрезе нескольких лет. По выбранной совокупности построили граф процесса (рис. 3).

Анализ графа процесса позволил увидеть отклонения на этапе изменения сегмента.

Наиболее массовые изменения сегмента происходили в течение одного года (от трех до шести раз по клиенту), тогда как бизнес-сегмент должен утверждаться при изменении годовой выручки компании.

На графе четко обозначились цикличные смены сегмента в одном периоде, что наводило аудиторов на мысль о возможной манипуляции сегментом. В связи с чем было принято решение о проведении более детального анализа.

Дальнейший анализ обогащенных данных дал возможность установить нарушения и их последствия.

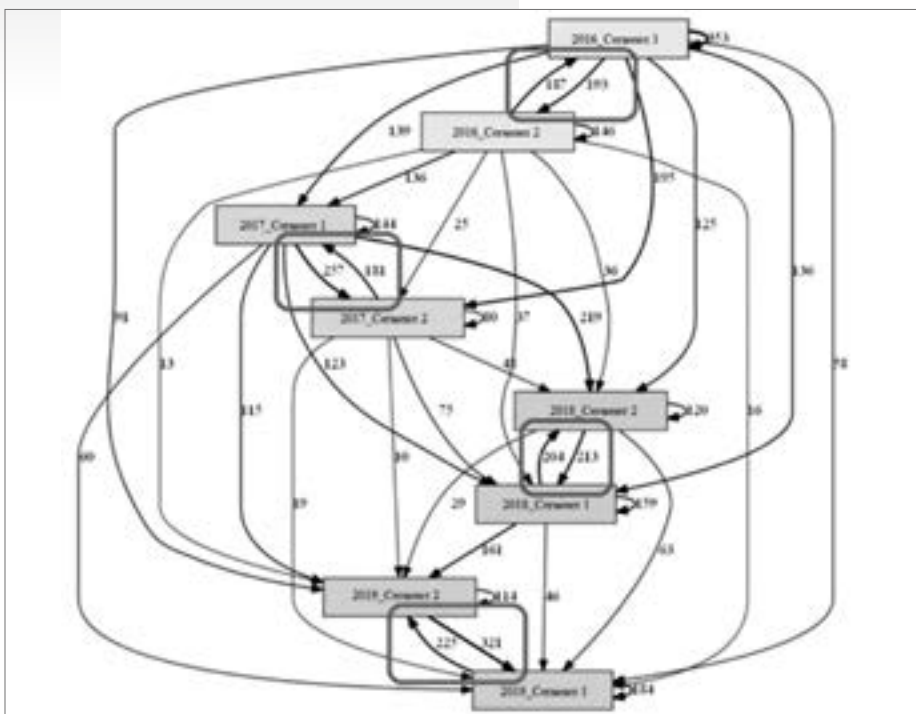


Рис. 3. Граф процесса бизнес-сегментации клиентов.

Таким образом, Process Mining позволил оперативно найти существенные недостатки в сегментации компаний, позволяющие осуществлять действия по необоснованному изменению бизнес-сегмента компании и, в результате, неправоначальному получению предпочтений.

Интеллектуальный анализ процессов стремительно внедряется во все большее число отраслей и компаний. Для использования Process Mining требуется минимум данных – журнал событий с оцифрованными процедурами. Имея эту информацию, можно проводить глубокий анализ и обеспечить эффект «быстрой победы» – выявить пути оптимизации процессов без привлечения финансовых и трудовых ресурсов.

Низкий порог входа в сочетании со значительным потенциальным эффектом делают Process Mining чрезвычайно привлекательной технологией. По прогнозам аналитиков, к 2024 году в каждой второй

русской компании будет внедрен глубокий анализ бизнес-процессов.

Технологии Process Mining, в свою очередь, продолжают совершенствоваться, следуя за потребностями бизнеса.

Литература

1. Системы менеджмента качества. Требования. ISO-9001-2011. – URL: <https://rasf.ru/upload/gost/gost-iso-9001-2011.pdf>
2. Репин В., Елиферов А. Методики анализа бизнес-процессов. – URL: <https://rasf.ru/upload/gost/gost-iso-9001-2011.pdf> (Дата обращения: 01.12.2023)
3. Манифест Process Mining // Processet – URL: <https://www.tf-pm.org/upload/1590128200840.pdf>
4. Берсегян А.А. [и др.] Анализ данных и процессов: учеб. пособие / А.А. Берсегян, М.С. Куприянов, И.И. Холод, М.Л. Тесс, С.И. Елизаров – 3-е издание. – СПб.: БХВ-Петербург, 2009.

5. Чупахина Н.И. Возможности и перспективы технологии RPA. // Аудит.– 2020. – № 6. – С. 4-6.

6. Будущее бизнес-аналитики принадлежит тем, кто его создает! (процесс майнинг) – URL: <https://infomaximum.com/about-us/>

7. Process Mining и искусственный интеллект – URL: <https://processmi.com/blog/process-mining-i-iskusstvennyj-intellekt/>

8. Сайт SberProcessMining: – URL: <https://developers.sber.ru/portal/products/sber-process-mining?attempt=1>

9. Меньшиков Д., Микушева А. Опыт применения Process Mining для целей аудита. – URL: <https://newtechaudit.ru/process-mining-dlya-czelej-audita/https://perviy-vestnik.ru/literatura/> (дата обращения: 01.12.2023).

References

1. Quality management systems. Requirements. ISO-9001-2011. – URL: <https://rasf.ru/upload/gost/gost-iso-9001-2011.pdf>
2. Repin V., Eliforov A. Methods for analyzing business processes. – URL: <https://rasf.ru/upload/gost/gost-iso-9001-2011.pdf>– (Access date: 12.01.2023)
3. Process Mining manifesto // URL: <https://www.tf-pm.org/upload/1590128200840.pdf>
4. Berseghyan A.A. [etc.] Analysis of data and processes: textbook. allowance / A.A. Berseghyan, M.S. Kupriyanov, I.I. Kholod, M.L. Tess, S.I. Elizarov – 3rd edition. – St. Petersburg.: BHV-Petersburg, 2009.
5. Chupakhina N.I. Opportunities and prospects of RPA technology. // Audit. – 2020. – No. 6. – Pp. 4-6.
6. The future of business intelligence belongs to those who create it! (mining process) – URL: <https://infomaximum.com/about-us/>
7. Process Mining and artificial intelligence – URL: <https://processmi.com/blog/process-mining-i-iskusstvennyj-intellekt/>
8. SberProcessMining website: – URL: <https://developers.sber.ru/portal/products/sber-process-mining?attempt=1>
9. Menshikov D., Mikusheva A. Experience in using Process Mining for audit purposes. – URL: <https://newtechaudit.ru/process-mining-dlya-czelej-audita/https://perviy-vestnik.ru/literatura/> (access date: 12/01/2023).

УСН: суды отказались исчислять срок на возврат переплаты с момента обнаружения дробления бизнеса

Инспекция выявила дробление бизнеса: участники схемы незаконно применяли УСН. Организаторы схемы подали уточненные декларации по налогу на прибыль и НДС. Компания, которую создали для дробления, обнулила отчетность по УСН и обратилась за возвратом налога по спецрежиму. Налоговики отказали, так как прошло более трех лет. Суды их поддержали.

Кассация пояснила, что схему применили умышленно. Организация знала, что оснований для уплаты УСН нет. Следовательно, налоговые протоколы и уведомления не влияют на расчет срока для возврата переплаты. Этот срок исчисляют с момента уплаты налога.

Похожий вывод суды уже приводили. Этот же подход разделяет ВС РФ. Его подтвердила и ФНС.

Отметим, если возврат переплаты не связан с дроблением бизнеса, то суды могут поддержать налогоплательщика. Так поступил АС Западно-Сибирского округа, когда организация не учла часть доходов, поэтому утратила право на спецрежим.

Документ: Постановление АС Дальневосточного округа от 09.02.2024 по делу N А51-17815/2022

Экономический анализ 5.2.3 УДК 657.6

НИКОЛАЕВ Виктор Алексеевич,
д.э.н., профессор кафедры менеджмента, ИБДА,
Российская академия народного хозяйства
и государственной службы при Президенте РФ,
nikolaeva@mail.ru

ЯКУШКИНА Татьяна Алексеевна,
д.э.н., профессор кафедры экономики и экономической безопасности,
Российская академия народного хозяйства
и государственной службы при Президенте РФ (Брянский филиал),
taiaYk@mail.ru

ЛЕВИЦКАЯ Наталья Львовна,
к.э.н., доцент кафедры экономики и экономической безопасности,
Российская академия народного хозяйства
и государственной службы при Президенте РФ (Брянский филиал),
nata_levi@inbox.ru

Стимулирование развития предпринимательской среды для формирования дополнительного доходного потенциала региона

Аннотация. В статье рассматриваются особенности применения стимулирующих мер поддержки, направленных на развитие предпринимательской инициативы субъектов малого и среднего бизнеса согласно принятым региональным программам, обеспечивающих достижение целевых показателей национальных проектов.

Ключевые слова: национальные проекты, национальные цели, паспорт программы, целевые показатели, предпринимательская среда, самозанят.

NIKOLAEV Viktor Alekseevich,
Doctor of Economics, Professor of the Department of Management,
IBDA, Russian Academy of National Economy
and civil service under the President of the Russian Federation
nikolaeva@mail.ru

YAKUSHKINA Tatyana Alekseevna,
Doctor of Economics, Professor of the Department Economics
and Economic Security, Russian Academy national economy
and public service under the President of the Russian Federation
(Bryansk branch),
taiaYk@mail.ru

LEVITSKAYA Natalya Lvovna,
Ph.D., Associate Professor, Department Economics
and Economic Security, Russian Academy national economy
and public service under the President of the Russian Federation
(Bryansk branch),
nata_levi@inbox.ru

Stimulating the development of the business environment for the formation of additional revenue potential of the region

Abstract. The article discusses the specifics of the application of incentive support measures aimed at the development of entrepreneurial initiatives of small and medium-sized businesses in accordance with adopted regional programs that ensure the achievement of targets of national projects.

Keywords: national projects, national goals, program passport, targets, business environment, self-employed.

Национальные проекты являются важным инструментом, обеспечивающим реализацию стратегических задач экономического развития согласно Указам Президента Российской Федерации от 7 мая 2018 г. № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на

период до 2024 года», от 21.07.2020 № 474 от «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года» в которых определены основные направления развития. Реализация поставленных целей, отмечаемых в таблице 1, осуществляется путем стимулирования развития предпри-

нимательской среды, посредством предоставления средств из бюджета в виде субсидий, грантов, налоговых льгот.

По данным замглавы Минэкономки Татьяны Илюшниковой в 2023 году общий объем финансовой поддержки, включая гарантийные и кредитные программы

Национальные цели развития России до 2030 года.

Пять национальных целей развития России до 2030 года	
Указ Президента РФ «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года» от 21.07.2020	Убедиться в том, что объект налогообложения отражен в установленном порядке
Сохранение населения, Здоровье и благополучие людей	Обеспечение устойчивого естественного роста численности населения Российской Федерации
	Повышение ожидаемой продолжительности жизни до 78 лет
	Снижение в два раза уровня бедности в Российской Федерации
	Улучшение жилищных условий не менее 5 млн семей ежегодно
Возможность самореализации личности и развития таланта	Обеспечение ускоренного внедрения цифровых технологий в экономике и социальной сфере
	Обеспечение устойчивого роста реальных доходов граждан, а также роста уровня пенсионного обеспечения выше уровня инфляции
Создание комфортной среды для проживания населения	Создание в базовых отраслях экономики, прежде всего в обрабатывающей промышленности и агропромышленном комплексе, высокопроизводительного экспортно-ориентированного сектора, развивающегося на основе современных технологий и обеспеченного высококвалифицированными кадрами
Достойный эффективный труд и развитие предпринимательской среды	
Цифровая трансформация	Вхождение Российской Федерации в число пяти крупнейших экономик мира, обеспечение темпов экономического роста выше мировых при сохранении макроэкономической стабильности, в том числе инфляции на уровне, не превышающем четыре процента. Ускорение технологического развития Российской Федерации, увеличение количества организаций, осуществляющих технологические инновации, до 50 процентов от их общего числа.

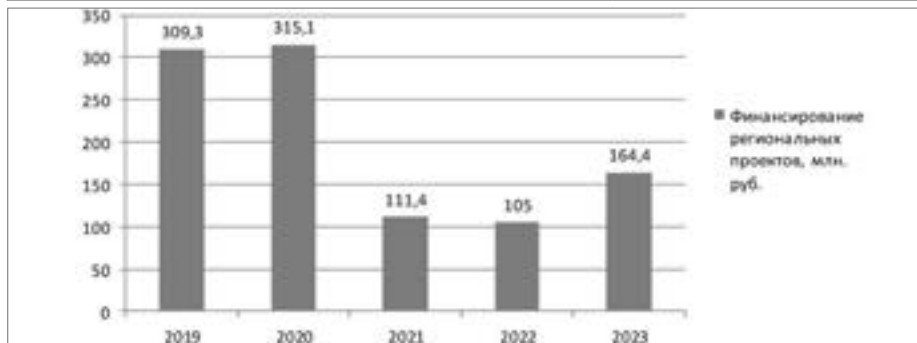


Рис. 1. Финансирование региональных проектов в Брянской области 2019-2023 годы.

в рамках нацпроекта МСП, составил 1,5 трлн руб.¹

Авторы считают актуальным проведение анализа развития предпринимательской среды на региональном и муниципальном уровнях, где наиболее ярко проявляются неопределенность на рынке товаров и услуг, высокая стоимость заемного финансирования, кадровые и многие другие проблемы. Так в Брянской области по нацпроекту «Малое и среднее предпринимательство и поддержка индивидуальной предпринимательской инициативы» организационно-финансовая поддержка осуществляется по трем региональным проектам за период 2019–2023 гг. на сумму свыше 1 млрд рублей (рис. 1).

В 2023 году эта деятельность продолжалась по следующим региональным проектам:

- «Акселерация субъектов малого и среднего предпринимательства» – 558,7 млн рублей;
- «Создание условий для легкого старта и комфортного ведения бизнеса» – 121 млн рублей;

- «Создание благоприятных условий для осуществления деятельности самозанятыми гражданами» – 10,5 млн рублей;

Рассматриваемый нами региональный проект «Акселерация субъектов малого и среднего предпринимательства» включает в себя три направления.

1. Услуги для МСП через центр «Мой бизнес», на которые было направлено бюджетных средств на сумму 17,5 млн рублей, из них федеральные – 17,3 млн рублей. Центр «Мой бизнес» осуществляет услуги по оказанию помощи на начальном этапе предпринимательства. В Центре создано несколько направлений – это поддержка, инновации в социальной сфере, кластерного и инжинирингового развития.

В своей текущей деятельности центр «Мой бизнес» провел четыре выставки на территории Российской Федерации, в которых приняли участие 15 субъектов МСП²,

² Субъекты малого и среднего предпринимательства (МСП) — это компании и ИП, которые входят в единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства (п. 1 ст. 3 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»).

в рамках которых широко размещалась реклама, проводились патентные исследования по 23 субъектам МСП, сертифицирована продукция по 16 субъектам, проведены рекламные кампании по 32 субъектам, выведены на электронные торговые площадки России (Ozon, Wildberries, Яндекс.Маркет) – 18 субъектов МСП. Кроме того, организованы обучающие мероприятия для 510 субъектов предпринимательства, проведено 600 консультаций с привлечением экспертов.

2. Второе направление обеспечивает расширение доступа субъектов МСП к финансовым ресурсам, в том числе льготному финансированию на территории Брянской области, в рамках которого предоставляются микрозаймы и гарантии через Брянский гарантийный фонд, предоставивший в 2023 году поручительства по шести кредитным договорам МСП на сумму 63 млн рублей, тем самым получена возможность предпринимателям привлечь 195 млн рублей кредитных ресурсов. Отметим, что выдача кредитов субъектам МСП в Брянской области значительно увеличилась. Так в 2023 году выдано 187 микрозаймов на сумму 462,5 млн рублей, а всего за период с 2015 по 2023 годы предоставлено более 700 микрозаймов.

Кроме того, на территории региона через аккредитованные банки реализуются льготные программы Минэкономразвития России и АО «Корпорация МСП». За 2023 год по указанным программам выдано 128 кредитов на сумму 2,8 млрд рублей. Объем предоставления кредитов субъектам МСП в Брянской области показан на рисунке 2.

Следующее направление стимулирования развития предпринимательской среды осуществляется через «Центр поддержки экспорта Брянской области», который организует участие МСП в выставках

¹ Бизнес все чаще замечает ограничения для собственного развития // Газета «Коммерсантъ» №239 от 22.12.2023.

Таблица 2.

Результаты достижения целевых показателей по региональным проектам в 2023 году.

№ п/п	Наименование показателя	План	Факт
Создание системы поддержки фермеров и развитие сельской кооперации»			
1	Количество субъектов малого и среднего предпринимательства, получивших комплексную услугу, чел.	484	496
2	Количество активных микрозаймов, выданных региональными микрофинансовыми организациями, ед.	696	701
3	Количество кредитных ресурсов, привлеченных по поручительствам региональной гарантийной организации, млн руб.	171	195
4	Количество субъектов малого и среднего предпринимательства, заключивших экспортные контракты при поддержке Центра поддержки экспорта, ед.	34	36
«Создание благоприятных условий для осуществления деятельности самозанятыми гражданами»			
1	Количество самозанятых, получивших поддержку, чел.	205	225
2	Количество самозанятых граждан, применяющих специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход», ед.	9329	39875
«Создание условий для легкого старта и комфортного ведения бизнеса»			
1	Количество молодых предпринимателей (не старше 25 лет) и социальных предпринимателей, получивших поддержку, ед., нарастающим итогом	142	216
2	Количество физических лиц, заинтересованных в начале своего дела, и субъектов МСП, участников проекта, ед.	1808	1852
3	Количество индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения	6692	10186

международного уровня в Китае, Монголии, Вьетнаме, Турции, Казахстане, Узбекистане, Азербайджане, Армении, в республике Беларусь и других странах). Придавая особое значение данному направлению, из бюджета выделено более – 30,7 млн рублей.

Для организационно-методического сопровождения малого и среднего бизнеса 11 субъектам МСП переведены на иностранный язык презентационные материалы и сайтов в сети интернет. Для 12 субъектов МСП подготовлены коммерческие предложения иностранным партнерам. Комплекс мероприятий по успешному поиску иностранных партнеров осуществлен для 17 субъектов МСП, проведены консультации по осуществлению внешнеэкономической деятельности, семинар по сертифицированным программам АО «Российский экспортный центр», предоставлена организационно-методическая помощь по оформлению иностранного сертификата продукции.

В целях организации более профессиональной внешнеэкономической деятельности субъектами МСП проведено обучение в Московской школе управления «СКОЛКОВО» по акселерационной программе «Экспортеры 2.0 "Бизнес-акселератор по ускоренному выходу на экспорт"». Целевым показателем реализации мероприятий является обеспечение поддержки для 250 субъектов МСП.

Особое внимание следует уделять направлению «Создание системы поддержки фермеров и развитие сельской кооперации». В 2023 году в регионе предусмотрено финансирование деятельности субъектов МСП по трем направлениям на сумму 65 млн рублей, из них федеральных 62,3 млн рублей.

Первое направление: девять грантов «Агростартап» индивидуальным предпринимателям, ведущих сельскохозяйственную деятельность по направлениям мясное и молочное скотоводство, растениеводство, на которые выделено 33,4 млн рублей.

Второе направление: финансирование мероприятий проводимых «Центром компетенции» в сфере сельского хозяйства. В компетенцию центра входят мероприятия по консультативной помощи, формированию бизнес-планов. В центре проведены 450 консультации для МСП, для получения грантов «Агростартап» подготовлены 16 новых бизнес – планов, оформлены документы для регистрации пять сельскохозяйственных потребительских кооперативов, проведено шесть обучающих семинаров, а лучшие производители сельскохозяйственной продукции региона направлены для участия на гастрономический фестиваль «Вкусы России» в Москву.

И третье направление касается обеспечения получения субсидий на возмещение

части затрат, по приобретению сельскохозяйственной техники, спецавтотранспорта и другой техники для сельских хозяйственных кооперативов. Данное направление позволило существенно улучшить технологические процессы и качество конечной продукции.

Важное направление работы Правительства Брянской области, обеспечивающее реализацию регионального проекта «Создание благоприятных условий для осуществления деятельности самозанятыми гражданами». В него включены мероприятия, включающие организационную, материальную, финансовую, маркетинговую и иные виды поддержки. Для вовлечения самозанятых граждан в предпринимательскую среду в регионе введен специальный налоговый

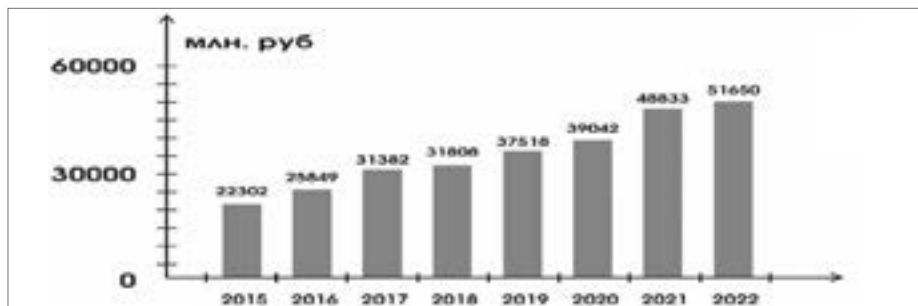


Рис. 2. Объем предоставления кредитов субъектам МСП в Брянской области.

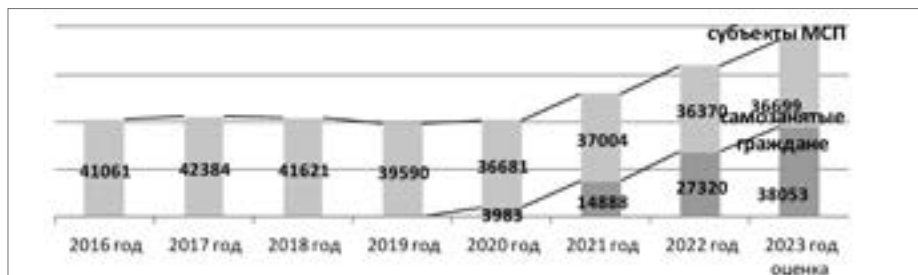


Рис. 3. Количество МСП (включая самозанятых граждан) в Брянской области за 2016-2023 (оценка) годы [1].

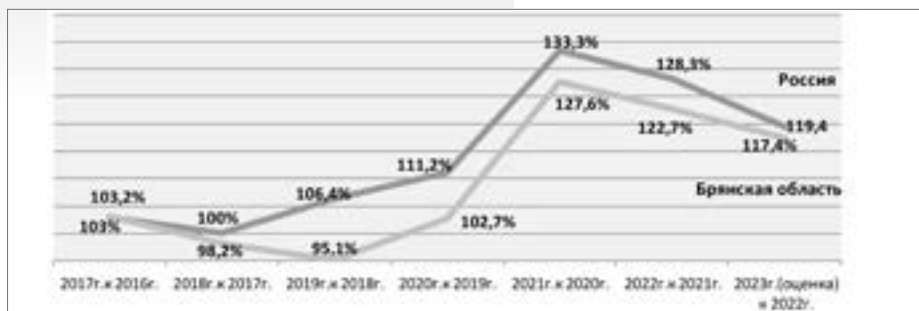


Рис. 4. Количество предпринимателей и самозанятых граждан Брянской области в сравнении с общероссийским показателем за 2016-2023 годы.

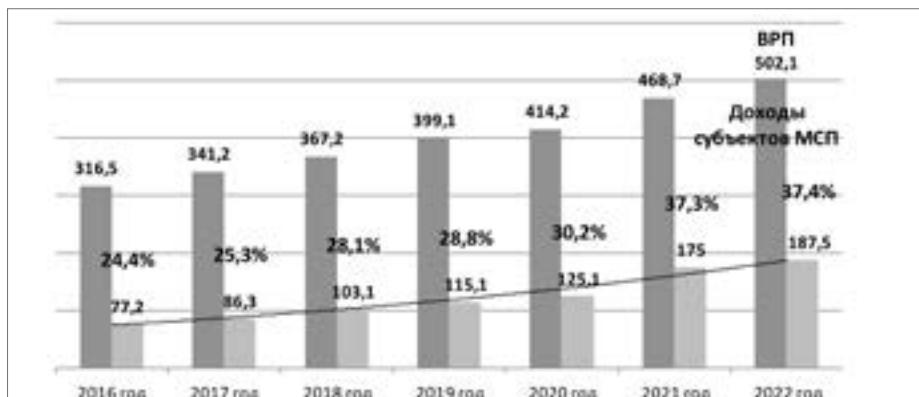


Рис. 5. Доходы, полученные субъектами малого и среднего предпринимательства Брянской области, в сравнении с валовым региональным продуктом за 2016-2022 годы [3, 4], млрд рублей.

режим, позволивший увеличить число самозанятых граждан Брянской области до 40 тыс. человек.

Для них регулярно проводятся индивидуальные информационные (рекламные) кампании, создаются условия для выхода на электронные торговые площадки, предоставляются услуги льготного финансирования, оказываются консультационные услуги по вопросам правового обеспечения, маркетинга и финансов. Для самозанятых граждан регулярно проводятся тренинги по сертифицированным программам АО «Корпорация МСП», семинары по вопросам налогообложения, построения системы продаж, мерам поддержки для самозанятых.

Самозанятые граждане активно участвуют в ярмарках «Мастерская талантов», обучаются в профильных курсах, каждый из которых раскрывает детали возможных профессий для самозанятых («Менеджер маркетплейсов», «SMM специалист» и «WEB-дизайнер»). Результаты проводимой работы обсуждаются на региональной конференции «Грани личного бренда, продажи на доверии» с участием более 300 заинтересованными человек.

В последние годы в Брянской области существенно выросло число жителей, занимающихся приносящей доход, предпринимательской деятельностью и частной практикой. Рост показателя обеспечивается в основном за счет господдержки и вовлечения активной части населения в предпринимательство путем установления нового режима налогообложения – налога на профессиональный доход [2]. В целях повыше-

ния информирования заинтересованных лиц о налоге на профессиональный доход в выездных мероприятиях Центра «Мой бизнес» активное участие принимают сотрудники УФНС России по Брянской области. В рамках реализации регионального проекта в 2023 году такую поддержку получили 225 самозанятых.

Таким образом, совокупность административно-управленческих и организационно-финансовых мер, проводимых в Брянской области, позволили обеспечить значительное увеличение количества предпринимателей и добиться достижения планируемых целевых показателей в вышечисленных проектах стимулирования развития предпринимательской среды, которые отражены в таблице 2.

Органы статистики отмечают 10-кратный рост с 2020 года количества самозанятых граждан в регионе, а по оценке на конец 2023 года ожидается их общее число более 38 тыс. человек. Оценка темпа роста количества МСП, включая физических и юридических лиц, а также самозанятых граждан в 2023 году приблизится к 75 тысячам единиц, что выше уровня 2016 года в 1,8 раза, как показано на рисунке 3.

Благодаря проводимым мероприятиям в рамках реализации региональных проектов в Брянской области достигнута положительная динамика темпа роста количества предпринимателей и приравненных к ним самозанятых граждан, которая в целом демонстрирует соответствие общероссийской практике, как показано на рисунке 4.

Незначительное отрицательное откло-

нение от среднего по стране показателя, вызванного в период 2018-2022 годов объективными причинами, прирост количества физических и юридических лиц, участвующих в развитии экономики региона, в 2023 году составит на уровне 17,4%.

Следует отметить, что местные предприниматели вносят существенный вклад в социальное развитие региона, для которых социальная поддержка населения становится наиболее актуальным и востребованным направлением. Так, по направлению «Предоставление грантов социальным предпринимателям» предусмотрено бюджетное финансирование в 2023 году около 38 млн рублей выделяемых в виде грантов для социальных предпринимателей. В перечень социальных предпринимателей Брянской области включено 28 субъектов МСП, которым предоставлено грантов на сумму 13,4 млн рублей. Молодым предпринимателям (не старше 25 лет) предоставлено – 50 грантов на сумму 24,6 млн рублей.

По направлению «Вовлечение в предпринимательскую деятельность» было предусмотрено бюджетное финансирование в 2023 году в сумме 8,9 млн рублей, которые использовались на обучение лиц, планирующих начать предпринимательскую деятельность, для них проводятся тренинги в программах АО «Корпорация МСП» «Азбука предпринимательства» и «Школа предпринимательства» (в том числе для студентов ВУЗов и ССУЗов). По данному направлению развития социального предпринимательства проведено обучение – 50 предпринимателей в возрасте до 25 лет.

Следует отметить, что в регионе в целом сложился благоприятный предпринимательский климат, позволяющий расширять направления и масштабы ведения бизнеса. Об этом свидетельствует планомерный рост показателя совокупных доходов, полученных субъектами малого и среднего предпринимательства региона, в течение рассматриваемого периода с 77,2 млрд рублей в 2016 году до 187,5 млрд рублей в 2022 году, что отражено на рисунке 5.

Проведенный анализ рассмотрения основных направлений по поддержке МСП позволяет сделать следующий вывод, что комплекс мероприятий по стимулированию развития предпринимательской среды в совокупности дает положительный эффект. Количество субъектов МСП в Брянской области на 01.01.2023 года составляет 36 370. На 01.11.2023 года зафиксирован рост на 329 единиц (36 699). В консолидированный бюджет Российской Федерации за 10 месяцев 2023 года от субъектов МСП региона поступило платежей на сумму 33,3 млрд руб., темп роста составил 13,6 процентов к аналогичному периоду прошлого года.

В целом за последние восемь лет доходы демонстрируют рост деятельности субъектов малого и среднего предпринимательства, темп роста составил 59 процентов. Объем поступлений в региональный бюджет увеличился в 2,7 раза. Отметим,

что за период с 2016 года по 2022 год совокупные доходы предпринимателей возросли в 2,4 раза и превысили темп прироста валового регионального продукта области (1,6 раза). Реализация в области региональных программ поддержки существенно повышает значимость деятельности субъектов малого и среднего предпринимательства в экономике региона. В 2022 году более трети объема валового регионального продукта области (37,4%) формируется за счет деятельности субъектов малого и среднего предпринимательства, тогда как в 2016 году – менее четверти (точнее 24,4%).

На рисунке 6 показано поступление в консолидированный бюджет Брянской области доходов от субъектов МСП за период 2014-2023 годы.

Еще одной сферой деятельности субъектов малого и среднего предпринимательства в регионе традиционно является оказание услуг населению, включающая оптовую и розничную торговлю, общественное питание, гостиничное хозяйство, бытовое обслуживание и предоставление услуг по ремонту автотранспортных средств, на долю которых приходится более половины годового оборота денежных средств предпринимателей.

На фоне отмеченных ранее неблагоприятных факторов произошло снижение удельного веса данной сферы с 68,5% до 59,7%, которое объясняется возрастанием в структуре оборота доли других видов экономической деятельности, особенно в сегменте микробизнеса, например, обрабатывающего производства с 11,4% до 18,9%. Другая часть оборота субъектов малого и среднего предпринимательства сфокусирована в строительстве (в среднем за период 6,4%), в области транспортировки, хранения, услуг информации и связи (5,6%), сельском, лесном и рыбном хозяйстве (4,6%), прочих услугах в коммунальной, социальной, финансовой и других сферах (7,7%), что отражено на рисунке 7.

Таким образом, стимулирование развития предпринимательской среды показывает положительный экономический эффект в различных отраслях экономики региона в виде поступлений дополнительных доходов в бюджет региона. Уровень

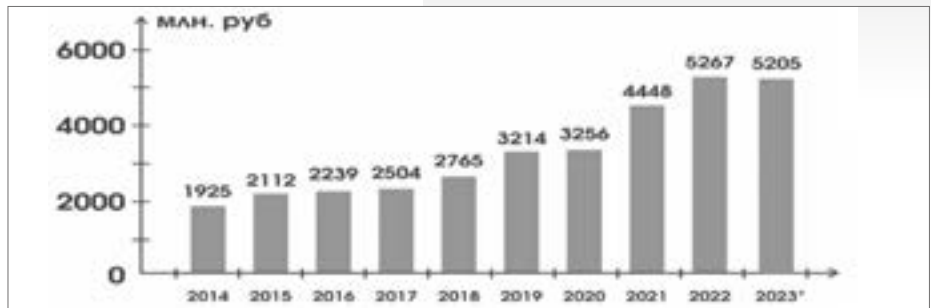


Рис. 6. Доходы по специальным налоговым режимам, поступившие в консолидированный бюджет Брянской области за период 2014-2023 годы.

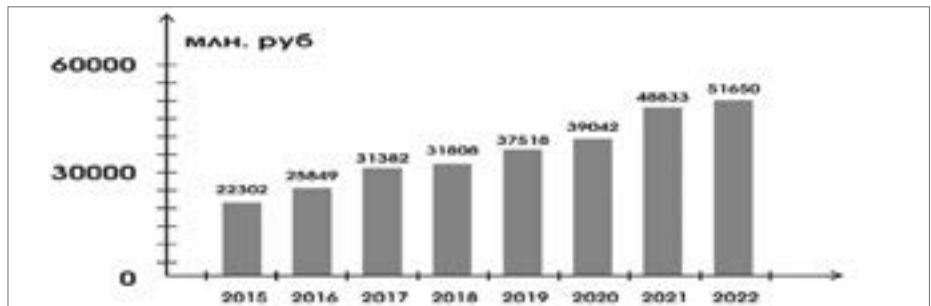


Рис. 7. Структура оборота субъектов малого и среднего предпринимательства по основным видам деятельности за 2016-2022 годы [4], доля в %.

государственной поддержки малого предпринимательства уже сейчас определяется встречными требованиями со стороны государства к бизнесу, направленными на более активное участие его в политике импортозамещения и инновационной активности, а также на создание новых высокотехнологичных рабочих мест.

Литература

1. Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства: официальный сайт. ФНС России, 2005-2023.– URL: <https://ofd.nalog.ru/>
2. О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»: текст с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2023: [принят Государственной Думой 15 ноября 2018 года; одобрен Советом Федерации 23 ноября 2018 года]. – М., 2023. /Справочно-правовая система КонсультантПлюс.
3. Федеральная налоговая служба: сайт.

М., 2005-2023. – URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn32/>

4. Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Брянской области: сайт. Брянск, 1999-2023. – URL: <https://32.rosstat.gov.ru/>.

References

1. Unified register of small and medium-sized businesses: official website. Federal Tax Service of Russia, 2005-2023.– URL: <https://ofd.nalog.ru/>
2. On conducting an experiment to establish a special tax regime “Tax on professional income”: amended text. and additional, intro. in force from 07/01/2023: [adopted by the State Duma on November 15, 2018; approved by the Federation Council on November 23, 2018]. – М., 2023. / Reference and legal system ConsultantPlus.
3. Federal Tax Service: website. М., 2005-2023. – URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn32/>
4. Territorial body of the Federal State Statistics.

Суды напомнили: при увольнении за повторный проступок важно, когда он совершен

Работодатель последовательно выявил 3 проступка сотрудника. Затем применил 3 взыскания: замечание, выговор, увольнение за неоднократные нарушения. Специалист оспорил расторжение договора.

Суды не поддержали работодателя. Увольнение за повторный проступок возможно, если сотрудник совершил его, уже имея одно или несколько взысканий. Истец после замечания и выговора новых нарушений не допускал. Признака неоднократности не было.

Отметим, подход судов соответствует позиции ВС РФ.

Документ: Определение 4-го КСОЮ от 25.01.2024 по делу N 88-2683/2024

МФСО 5.2.3 УДК 657.6

*СИДОРЕНКО Ольга Викторовна,
д.э.н., заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет и статистика»
ФГБОУ ВО «Орловский государственный аграрный университет
имени Н. В. Парахина»,
sov1974@mail.ru*

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

Актуальные проблемы учета расчетов с персоналом по оплате труда и пути их решения в условиях перехода на МСФО

Аннотация. В настоящее время с целью развития импортно-экспортных отношений и сопоставимости информации происходит сближение отечественных стандартов учета с МСФО. Пристального внимания в данном процессе требует один из самых сложных и важных отрезков – расчеты с персоналом по оплате труда. В статье рассмотрены основные указания бухгалтеру в соответствии с МСФО 19, выявлены отличительные аспекты, внедрение которых на территории России является проблемным, даны рекомендации, а также предложена методика расчета резервов на выходные пособия.

Ключевые слова: МСФО, оплата труда, краткосрочные вознаграждения, долгосрочные вознаграждения, резервы.

*SIDORENKO Olga Viktorovna,
Doctor of economic sciences,
head of the Department of «Accounting and Statistics»
FSBEI HE «Orel State Agrarian University named after N.V. Parakhin»,
sov1974@mail.ru*

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

Current problems of accounting for staff payments and ways to solve them in conditions of transition to IFRS

Abstract. Currently, in order to develop import-export relations, there is a convergence of domestic accounting standards and a transition to IFRS. Close attention in this process requires the accounting of settlements with personnel for remuneration. The article discusses the main instructions for an accountant in accordance with IFRS 19, identifies distinctive aspects, the implementation of which in Russia is problematic, gives recommendations, and also proposes a methodology for calculating reserves for severance pay.

Keywords: IFRS, remuneration, short-term remuneration, long-term remuneration, reserves.

В последнее время на фоне вхождения Российской Федерации в мировое экономическое сообщество отечественные стандарты учета претерпевают существенные изменения. Одним из самых сложных отрезков для адаптации к требованиям МСФО является оплата труда. В данном случае она предусматривает как изменение отечественных способов исчисления заработной платы, так и внедрение новых выплат сотрудникам, что порождает ряд трудностей. В связи с этим актуальным является предварительный анализ применимости зарубежного опыта в российской реальности, выявление проблем и предложение путей их решения.

Начисление заработной платы, как и остальные финансово-хозяйственные операции предприятия, должно быть документально оформлено. Кроме того, необ-

ходимо вести точный учет личного состава сотрудников, отработанного времени или объема выполненных работ, осуществлять правильное распределение затрат на оплату труда между объектами калькуляции [2, с.11]. Также должна контролироваться рациональность использования трудовых ресурсов и составляться отчетность для представления в соответствующие органы.

Решение этих задач должно прямо регулироваться системой законодательных и нормативных актов. Серьезная проблема заключается в том, что такой важный раздел учета в России до сих пор остается без внимания. В нашей стране отсутствует отдельный стандарт, посвященный этому вопросу [4, с.10]. На международном уровне действует МСФО 19 «Вознаграждения работникам». В нем содержатся указания по

учету операций, связанных с оплатой труда персонала или, как сказано в тексте стандарта, связанных «со всеми формами вознаграждений и выплат, предоставляемых компанией работникам в обмен на оказанные ими услуги». Так, МСФО 19 «Вознаграждения работникам» не содержит понятия «оплата труда». Вместо него применяется слово «вознаграждение». На наш взгляд, оно является более корректным, так как многие выплаты, осуществляемые предприятием, не обусловлены трудовыми функциями работников.

МСФО 19 предусматривает пять основных форм вознаграждений (рис. 1).

Перечисленные краткосрочные вознаграждения считаются расходом текущего периода [7], что сопоставимо с российскими требованиями. Но в отношении отпускных

выплата и пособий по болезни имеется следующая особенность (рис. 2).

Таким образом, при применении в учете ненакапливаемого варианта, процедура будет полностью аналогичной российской и внесение изменений в законодательство не потребуется. Например, оплата отсутствия сотруднику по причине болезни производится при предъявлении больничного листа, а основанием для начисления отпускных выплат является приказ.

Во втором случае по мере оказания работником услуг предприятию формируется обязательство, суммирующее как положенную заработную плату, так и оплачиваемые периоды отдыха, которые могут быть использованы в будущем. Например, в определенных случаях сотруднику предоставляются отгулы. Начисление сумм за них происходит сразу при возникновении соответствующего права. В отечественном учете такой вариант отсутствует. При этом следует отметить, что МСФО 19 оставляет право выбора момента начисления обязательств. При применении первого способа расхождений в учете не будет. С нашей точки зрения, введение на законодательном уровне накапливаемых выплат, как альтернативу действующему варианту, позволит максимально сблизить требования на данном отрезке. Кроме того, этот способ отражения обязательств повысит защиту прав сотрудников, и даст возможность оперативно получить информацию о положенных им выплатах и гарантиях.

Премияльные вознаграждения и участие в прибыли порождают дополнительные выплаты работникам. Текущие премии за месяц или квартал начисляются и отражаются в том периоде, в котором они заработаны. Дивиденды или премии по итогам года выплачиваются по окончании отчетного периода. В результате возникает необходимость признавать затраты на них постепенно, т.е. осуществлять резервирование. Такой подход характерен, как для МСФО, так и для отечественного учета. Важно отметить, что согласно международным требованиям краткосрочные вознаграждения не подлежат дисконтированию. Таким образом, учет выплат данного вида в целом схож с российским.

В качестве отдельной категории в МСФО выделяются выходные пособия (единовременные выплаты при увольнении, которые выдаются независимо от оставшейся заработной платы и компенсации дней неиспользованного отпуска). Они занимают особое положение. Так как эти расходы для предприятия не связаны с получением будущих выгод, они должны признаваться в учете немедленно на дату увольнения работника [10, с.130]. Начисление выходных пособий по международным правилам регулируется двумя стандартами: МСФО 19 «Вознаграждения работникам» и МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (рис. 3).

Таким образом, согласно МСФО обязательным является резервирование сумм

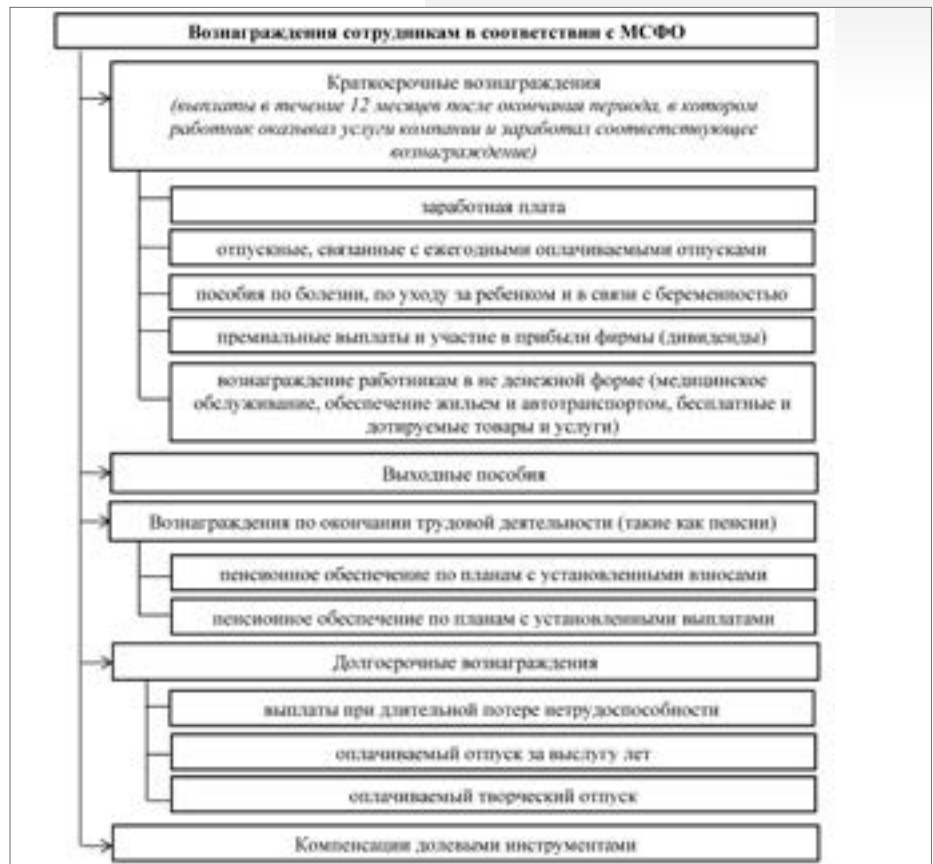


Рис. 1. Виды вознаграждений сотрудникам в соответствии с МСФО 19.



Рис. 2. Деление вознаграждения за фактическое отсутствие на работе в соответствии с МСФО.

на такие выплаты. Российские стандарты-подобно требованиям не содержат [9]. С нашей точки зрения, всем предприятиям, кроме субъектов малого и среднего предпринимательства, целесообразно осуществлять резервирование средств на выходные пособия. В отчетности этот показатель является достаточно информативным. Он может помочь контрагентам убедиться в стабильности работы фирмы.

В соответствии с российским законода-

тельством и судебной практикой выходное пособие необходимо рассчитывать исходя из среднемесячного заработка сотрудника за год, предшествующий дате увольнения. Опираясь на это, а также на указания к ФСБУ «Выплаты персоналу», разработанному для организаций бюджетной сферы и утвержденному Приказом Министерства финансов РФ от 15.11.2019 № 184н, предложим свою методику расчета резерва на данные выплаты. По нашему мнению, для этого стоит величину месячной



Рис. 3. Порядок учета выходных пособий в соответствии с МСФО.

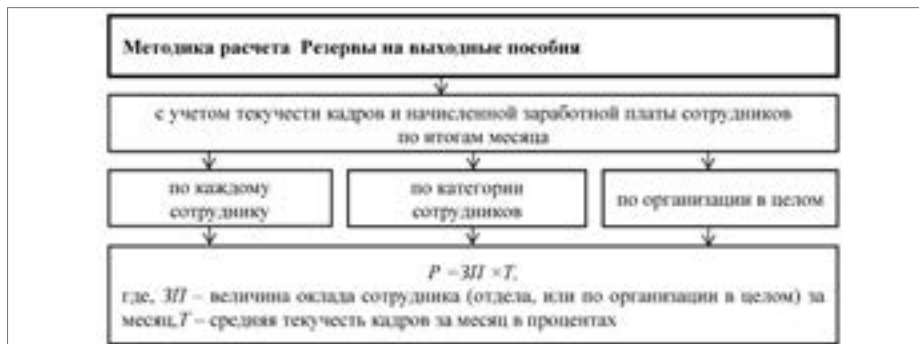


Рис. 4. Методика расчета резервов на выходные пособия.



Рис. 5. Порядок выплаты пенсий сотрудникам по окончании трудовой деятельности в соответствии с МС.

заработной платы сотрудника (отдела, или организации в целом) корректировать на показатель текучести кадров (в процентах) (рис. 4).

Данные резервы следует создавать на отчетную дату. Этой датой для организации могут быть: последнее число месяца, последнее число каждого квартала и года. Для формирования записей на счетах используется проводка:

Дебет 08, 25, 26, 44
Кредит 96.

К вознаграждениям, выплачиваемым по окончании трудовой деятельности, когда работник уже не может работать и прекратил свое сотрудничество с компанией, относятся пенсионные выплаты. Они регулируются МСФО 19 «Вознаграждения работникам»

и МСФО 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам».

Данные вознаграждения возникают по соглашениям с работниками. Их выплаты требуют проведения предварительных операций по плану пенсионного обеспечения. В МСФО существует два вида пенсионных планов: планы с установленными взносами и планы с установленными выплатами [8] (рис. 5).

Таким образом, первый вариант пенсионного обеспечения полностью идентичен российскому. Он достаточно прост и предполагает ответственность компании только в части уплаты взносов. Размер пенсии будет определяться исходя из сложившейся величины отчислений.

Второй вариант сложен для работода-

ля, но более привлекателен для сотрудника. В данном случае на фирму ложится ответственность за его пенсионное обеспечение. Работодателю необходимо накопить денежные средства для вероятных пенсионных выплат в специализированных фондах. Их размер определяется путем применения законодательно установленных математических правил, которые называются актуарными расчетами [3, с.68]. Также следует подчеркнуть, что иногда могут возникать различия между суммами, посчитанными фирмой и фондом. Их называют актуарными и относят на финансовые результаты организации.

В России второй вариант пенсионного обеспечения не применяется, хотя он достаточно привлекательный для персонала. С нашей точки зрения, внедрение данных выплат позволит развитым предприятиям с устойчивым финансовым положением повысить свою привлекательность как работодателя. Для этого стоит сделать такой способ выплат, как один из законодательно возможных на выбор фирмы. С целью его реализации необходимо на этапе трудоустройства заключать не только трудовой договор, но и утвердить соответствующую программу. Это повысит заинтересованность сотрудников в результате работы компании, и как следствие, абсолютные и относительные показатели прибыли.

Кроме пенсионного обеспечения МСФО 19 рассматривает еще два направления вознаграждения работников: вознаграждения долгосрочного характера и компенсационные выплаты долевыми инструментами [11, с. 30]. МСФО 19 не содержит каких-либо специальных требований по раскрытию информации о прочих долгосрочных вознаграждениях работников. Отсутствуют указания об этом и в МСФО 26. При этом перечисленные выплаты долгосрочного характера отсутствуют в российской практике.

Компенсационные выплаты долевыми инструментами осуществляются по соглашениям с работниками. В результате они имеют право на получение долевых инструментов, выпущенных организацией-работодателем. Помимо МСФО 19, данный вопрос регулирует МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях».

Такой вид вознаграждений не распространен в России. Но при этом, следует рассматривать его как возможный. Данные выплаты способствуют мотивации сотрудников, что в дальнейшем обеспечит компании рост показателей прибыли.

По мнению Алексеевой Г.И., действующее законодательство позволяет в России применять данные инструменты в качестве средства расчета с персоналом. Но по мере отражения данных процессов в учете могут возникнуть трудности [1, с.124].

Главным образом они связаны с моментом возникновения обязательства и его оценкой. В соответствии с МСФО 2 оно должно отражаться в учете по мере реализации сотрудником права на получение долевых инструментов. Так, например, если по

Таблица 1.

Сравнительный анализ учета вознаграждений работникам в соответствии с МСФО и РСБУ

МСФО	РСБУ	Рекомендации
Общая степень разработанности проблемы		
Открытость профессии.	Сложности входа в профессию.	Консалтинг более открыт по сравнению с аудитом.
МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».	Специально разработанный нормативный документ, который полностью регулирует выплаты сотрудникам, отсутствует.	Требуется разработка отдельного документа, регулирующего все аспекты учета расчетов с сотрудниками.
Общая степень разработанности проблемы		
Заработная плата, отпускные, пособия по болезни, по уходу за ребенком и в связи с беременностью, премиальные выплаты и участие в прибыли фирмы, вознаграждение работникам в неденежной форме.	В законодательстве отсутствует классификация вознаграждений. При этом их перечень более узкий, большая часть по меркам МСФО является краткосрочной.	Порядок ведения учета идентичен. Требуется пересмотр нормативной базы с целью сближения с МСФО, конкретизация видов выплат, а также их классификация.
Долгосрочные вознаграждения		
Выплаты при длительной потере нетрудоспособности, оплачиваемый отпуск за выслугу лет, оплачиваемый творческий отпуск.	В законодательстве отсутствует классификация вознаграждений. При этом перечисленные выплаты долгосрочного характера отсутствуют в российской практике.	Практика учета нуждается в пересмотре. Требуется пересмотр нормативной базы с целью сближения с МСФО, конкретизация видов выплат, а также их классификация.
Выходные пособия		
Вознаграждения, выплачиваемые при увольнении, выделены в отдельную группу в МСФО 19. В стандарте подробно описан порядок их учета.	Расходы на соответствующие выплаты признаются в момент возникновения обязательств. Отсутствует вариант начисления резервов на предстоящие расходы.	Практика учета нуждается в пересмотре. Также требуется внесение изменений в законодательную базу с целью возможности резервирования сумм на предстоящие расходы.
Вознаграждения по окончании трудовой деятельности (пенсии)		
В МСФО 19 представлено разделение пенсионных программ на программы, предполагающие отчисление взносов со стороны работодателя, и программы, предполагающие установленные выплаты для накопления предполагаемой пенсии.	В отличие от МСФО в РСБУ применяются только пенсионные планы с установленными взносами.	Требуется пересмотр практики и законодательной базы, так как возможность пенсионного плана с установленными выплатами в РСБУ не рассматривается.
Компенсации долевыми инструментами		
Данные вознаграждения регулируются МСФО 19 и МСФО 2. Они отражают порядок их признания и оценки.	В России законодательно данный вопрос не урегулирован. Также на практике указанные вознаграждения не распространены.	Требуется доработка нормативной базы. Также нуждается в пересмотре и практика.

условиям договора возможность получения акций возникает по истечении определенного срока работы на фирме, то начислять долг перед ним необходимо равномерно и сразу.

Для оценки долевыми инструментами, с точки зрения таких авторов, как Журавлева М.Н., Качурин А.Ф., возможны любой из вариантов: по стоимости оказанных работниками услуг или стоимости самих инструментов [5, с.37], [6, с.5].

По нашему мнению, стоит руководствоваться рекомендацией МСФО (IFRS) 2. В соответствии с ней необходимо использовать второй вариант. Это объясняется тем, что справедливую стоимость долевыми инструментами фирмы определить легче, чем справедливую стоимость услуг персонала.

Таким образом, на основе изученных аспектов представим сравнительную таблицу по каждому из вознаграждений с соответствующими рекомендациями.

Следовательно, важной проблемой является отсутствие в российской практике некоторых видов начислений и выплат, свойственных другим странам. К таковым относятся выходные пособия, обеспечение сотрудников пенсиями по мере достижения соответствующего возраста, а также расчет долевыми инструментами. Для решения данной проблемы требуется существенный

пересмотр нормативной базы и принципиальное изменение практики. Отдельные аспекты требуют доработки. Так, например, в учете не предусмотрена возможность резервирования средств на выходные пособия. Все эти пробелы существенно затрудняют процесс сближения отечественной и международной учетной среды.

Литература

1. Алексеева Г.И. Бухгалтерский финансовый учет. Расчеты по оплате труда: учебное пособие для среднего профессионального образования /2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2022.
2. Антошина О.А. Аудит оплаты труда // Аудиторские ведомости. – 2019. – № 7. – С. 9-14.
3. Гамидова Н.Г. COST – VOLUME – PROFIT – анализ в системе управления // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2015. – № 4 (9). – С. 65-69.
4. Горина В.Л. Аудит расчетов с персоналом // Бухгалтерский учет: вопросы теории и практики. – 2017. – № 7. – С. 9-14.
5. Журавлева М.Н. Аудит расчетов по оплате труда // Калужский экономический вестник. – 2020. – № 1. – С. 36-39.
6. Качурин А.Ф. Совершенствование систем оплаты труда в современных организациях // Социальные науки. – 2019. – № 2 (25). – С. 3-12.

7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 12.07.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2021) – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193672/

8. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 30.12.2021. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193599/

9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 17.02.2021). – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193594/

10. Сидоренко О.В. Учетно-аналитическое обеспечение финансовой деятельности сельскохозяйственных организаций // Вестник аграрной науки. – 2020. – №3 (84). – С. 125-137.

11. Шабанников Н.Н. Методические основы сегментирования бухгалтерской ин-

формации при аудите операций с основными средствами // Аудит. – 2018. – № 4. – С. 26-34.

References

1. *Alekseeva G.I.* Accounting financial accounting. Payroll calculations: textbook for secondary vocational education / 2nd ed., revised, and additional – M.: Yurayt Publishing House, 2022.
2. *Antoshina O.A.* Audit of remuneration // Audit statements. – 2019. – No. 7. – Pp. 9-14.
3. *Gamidova N.G.* COST – VOLUME – PROFIT – analysis in the management system // Innovative economics: prospects for development and improvement. – 2015. – No. 4 (9). – Pp. 65-69.
4. *Gorina V.L.* Audit of settlements with personnel // Accounting: questions of theory and practice. – 2017. – No. 7. – Pp. 9-14.
7. International Financial Reporting Standard

(IAS) 19 “Employee Benefits” (put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of Russia dated December 28, 2015 No. 217n) (as amended on July 12, 2018) (as amended and supplemented, entered in force from 01.01.2021) – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193672/

8. International Financial Reporting Standard (IAS) 26 “Accounting and reporting for pension programs” (put into effect on the territory of the Russian Federation by order of the Ministry of Finance of Russia dated December 28, 2015 No. 217n) (as amended on December 30, 2021. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193599/

9. International Financial Reporting Standard (IAS) 37 “Provisions, contingent liabilities and contingent assets” (put into effect on the territory

of the Russian Federation by order of the Ministry of Finance of Russia dated December 28, 2015 No. 217n) (as amended on February 17, 2021). – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193594/

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

11. *Shabannikova N.N.* Methodological basis for segmenting accounting information during the audit of operations with fixed assets // Audit. – 2018. – No. 4. – Pp. 26-34.

5. *Zhuravleva M.N.* Audit of wage calculations // Kaluga Economic Bulletin. – 2020. – No. 1. – Pp. 36.

6. *Kachurin A.F.* Improving remuneration systems in modern organizations // Social sciences. – 2019. – No. 2 (25). – Pp. 3-12.

МФСО 5.2.3 УДК 657.6

КРАВЧЕНКО Владимир Вадимович,
студент 2 курса аспирантуры
экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова,
vv_kravchenko@mail.ru

Научный руководитель
СОЛОВЬЕВА Ольга Витальевна,
д.э.н., профессор, заведующая кафедрой Учета, анализа и аудита
экономического факультета МГУ имени М.В.Ломоносова,
olga.v.soloveva@mail.ru

Сравнительный анализ российских и международного стандартов, регламентирующих учет основных средств

Аннотация. В 2020 году в рамках Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности были разработаны федеральные стандарты бухгалтерского учета, регулирующие учет основных средств – ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», которые вступили в силу с 01 января 2022 года. Важность перехода на новые стандарты определяется значимостью основных средств для компаний различных отраслей экономики. В связи с этим анализ положений стандартов, трактование сложных вопросов, разработка методов учета с использованием международного и российского опыта представляется крайне важным как для внутренних, так и для внешних пользователей финансовой отчетности. Целью данной статьи является раскрытие преимуществ и недостатков российских стандартов по сравнению с действующим стандартом МСФО (IAS) 16 «Основные средства» на основании профессионального суждения автора.

Ключевые слова: МСФО, ФСБУ, основные средства, капитальные вложения, профессиональное суждение, ремонт, технический осмотр, сравнительный анализ.

KRAVCHENKO Vladimir Vadimovich,
2nd year postgraduate student
Faculty of Economics, Lomonosov Moscow State University
vv_kravchenko@mail.ru

Scientific supervisor
SOLOVYEV A Olga Vitaleyvna,
Doctor of Science, Professor, Accounting,
Analysis and Audit Department,
Faculty of Economics, Lomonosov Moscow State University,
olga.v.soloveva@mail.ru

Comparative analysis of Russian and international standards regulating accounting for fixed assets

Abstract. In 2020, within the framework of the Program of Accounting Reform in accordance with the International Financial Reporting Standards, the federal accounting standards regulating the accounting of fixed

assets – FAS 6/2020 "Fixed Assets" and FAS 26/2020 "Capital Investments" were developed, which came into force on January 01, 2022. The importance of transition to the new standards is determined by the significance of fixed assets for companies in various industries. In this regard, analyzing the provisions of the standards, interpretation of complex issues, development of accounting methods using international and Russian experience seems to be extremely important for both internal and external users of financial statements. The purpose of this article is to disclose the advantages and disadvantages of Russian standards compared to the current standard IAS 16 "Property, Plant and Equipment" based on the author's professional judgment.

Keywords: IFRS, FAS, fixed assets, capital investments, professional judgment, repair, technical inspection, comparative analysis.

Введение

Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО) в России была принята в 1998 году. С тех пор идет длительный и сложный процесс создания новых российских стандартов в соответствии с международными стандартами. В 2020 году в рамках программы реформирования были разработаны федеральные стандарты бухгалтерского учета (далее – ФСБУ), регулирующие учет основных средств – ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения».

Экспериментальная часть

Необходимость пересмотра предыдущего положения по бухгалтерскому учету ПБУ 6/2001 «Основные средства», действовавшего с 2001 года, назрела давно. Достаточно необычным стал тот факт, что вместо одного стандарта, регулирующего учет основных средств, появились сразу два стандарта ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». Уже в этом можно видеть отличие от МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Но главное, что в новых стандартах появились понятия, которые ранее отсутствовали в российском учете, зато являются важными в МСФО. Так, например, появились понятия «ликвидационная стоимость», «инвестиционная недвижимость», понятие справедливой стоимости (с отсылкой к МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»), новые основания для определения срока полезного использования, необходимость проверки основных средств на обесценение (с отсылкой к МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»), возможность включения в первоначальную стоимость объекта основных средств оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации этого объекта и восстановлению окружающей среды.

В новом ФСБУ 6/2020 «Основные средства» приведены в соответствие с МСФО способы амортизации (исключен способ амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования), отменено исключение для начисления амортизации законсервированных объектов, объектов основных средств некоммерческих организаций, уточнены дата начала начисления амортизации и порядок начисления амортизации линейным способом.

Кроме этих новшеств, следует отметить и другие положительные моменты. Например, подробное описание в новом стандарте ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»

оценки капитальных вложений при признании в бухгалтерском учете или в ФСБУ 6/2020 «Основные средства» принципов отражения в учете сумм уценки и дооценки основных средств выполнено на более высоком уровне, чем в оригинальном МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Но некоторые вопросы остались нерешенными. Сравнительный анализ российских ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» показывает наличие целого ряда проблемных вопросов.

Расхождения начинаются уже с области применения стандартов.

1. В российских ФСБУ из рассмотрения сразу же исключаются предприятия бюджетной сферы.

2. Также интересно отметить особенности учета биологических активов. Хотя из МСФО (IAS) 16 «Основные средства» исключены биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью (они подпадают под действие МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство») в стандарте МСФО (IAS) 16 «Основные средства» есть пункт про многолетние растения, которые также подпадают под действие стандарта. А в соответствующих ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» совсем не упоминается исключение для биологических активов. В РФ учет биологических активов регламентируется только в бюджетной сфере (Федеральный стандарт бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы»). Соответствующий стандарт для остальных предприятий пока отсутствует, а его разработка ожидается только в 2025 году.

3. Следующим исключением из сферы действия МСФО (IAS) 16 «Основные средства» являются активы, связанные с разведкой и оценкой, подпадающие под действие МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых», а также права пользования недрами и запасами полезных ископаемых, такими как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы. В России организации, осуществляющие затраты на поиск, оценку месторождений и разведку полезных ископаемых на определенном участке недр, используют положение по бухгалтерскому учету ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов». Было бы уместно упомянуть об этом в новых стандартах ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020

«Капитальные вложения» по аналогии с МСФО или сделать отсылку к соответствующему международному стандарту.

4. Кроме того, разделение на два стандарта вместо одного привело к необходимости дополнительно исключить капитальные вложения из сферы применения ФСБУ 6/2020 «Основные средства».

Несмотря на то, что в российских стандартах введено понятие инвестиционной недвижимости, следует отметить, что в МСФО учет инвестиционной недвижимости выделен в отдельный стандарт – МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость», в котором подробно с многочисленными примерами разбираются случаи отнесения объектов к инвестиционной недвижимости.

Следующий блок вопросов, вызвавший дискуссии у практикующих бухгалтеров, относится к ремонтам основных средств.

В пункте 10 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» сказано, что «самостоятельными инвентарными объектами признаются существенные по величине затраты организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев» [7].

В п. 5 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» указано, что «к капитальным вложениям относятся, в частности, затраты на улучшение и (или) восстановление объекта основных средств (например, достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, замена частей, ремонт, технические осмотры, техническое обслуживание)» [7]. При этом в пункте 10 подпункте «г» ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» дополнительно сказано, что «в сумму фактических затрат при признании капитальных вложений включаются: затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, текущий ремонт этих активов» [7].

В пункте 16 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» разработчики пытаются дать уточнения, что «в капитальные вложения не включаются:

б) затраты на поддержание работоспособности или исправности основных средств, их текущий ремонт (за исключением случая, указанного в подпункте «г» пункта 10 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»);

в) затраты на неплановые ремонты основных средств, обусловленные поломками,

авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатации, в той степени, в которой такие ремонты восстанавливают нормативные показатели функционирования объектов основных средств, в том числе сроки полезного использования, но не улучшают и не продлевают их» [7].

В пункте 12 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» написано, что «предприятие не признает в балансовой стоимости объекта основных средств затраты на повседневное техническое обслуживание объекта» [2]. В пункте 13 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» сказано, что «элементы некоторых объектов основных средств могут требовать регулярной замены» [2]. В пункте 14 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» указано, что «условием продолжения эксплуатации объекта основных средств (например, самолета) может быть проведение регулярных масштабных технических осмотров на предмет наличия дефектов вне зависимости от того, производится ли при этом замена элементов объекта» [2].

Слова «повседневное техническое обслуживание», «регулярная замена», «регулярный масштабный технический осмотр», содержащиеся в МСФО (IAS) 16 «Основные средства», помогают бухгалтеру составить верное профессиональное суждение.

Последовательный порядок изложения материала с примерами и пояснениями в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» в плане ремонтов выглядит более предпочтительным, так как дает пример рассуждения для применения профессионального суждения.

Представляется целесообразным внести аналогичные уточнения в существующие ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения».

Что касается ситуации с компонентами основных средств, заменой частей, то хотя в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» ситуация раскрыта лучше и подробнее, ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» по крайней мере не дают разных трактовок этих понятий и не вызывают двусмысленности.

В части расхождений с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» можно указать также на объекты, которые не подлежат амортизации. В пункте 28 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» такими объектами являются «используемые для реализации законодательства Российской Федерации о мобилизационной подготовке и мобилизации объекты основных средств, которые законсервированы и не используются при производстве и (или) продаже продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд» [7].

Концепция МСФО предполагает применение профессионального суждения ко многим вопросам. Так в частности в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» несколько раз прямо указывается на необходимость такого суждения: при использовании критериев признания объекта основных средств, при

выборе метода амортизации, расчетной оценке срока полезного использования.

Хотя в ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» нет прямых указаний на применение профессионального суждения, но в них содержатся отсылки к различным стандартам МСФО (МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»), что требует от бухгалтера не только глубокого знания международных стандартов, но и применения профессионального суждения, основанного на этих стандартах. В связи с этим возрастает потребность в повышении уровня образования профессионального сообщества и развития научно-методической базы бухгалтерского учета основных средств.

Выводы

Сравнительный анализ российских ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» показал наличие целого ряда открытых вопросов.

1. Различия в области применения стандартов, обусловленные как исключениями, так и разделением российских стандартов на два.

2. Отсутствие четких критериев признания ремонтов и технических осмотров в стоимости основного средства в российских стандартах, что приводит к двусмысленному пониманию и ошибкам в учете.

3. Отсутствие прямых указаний на профессиональное суждение в российских стандартах.

Таким образом, несмотря на целый ряд положительных моментов, новые российские стандарты все еще нуждаются в доработке проблемных вопросов, выявленных в ходе сравнительного анализа, проведенного автором.

Литература

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». (Введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). (Ред. от 11.07.2016). – Правовая система «Консультант Плюс».

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). (Ред. от 17.02.2021). – Правовая система «Консультант Плюс».

3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). (Ред. от 14.12.2020). – Правовая система «Консультант Плюс».

4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость». (Введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). (Ред. от 04.06.2018). – Правовая система «Консультант Плюс».

5. Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01». (Зарегистрировано в Минюсте России 28.04.2001 № 2689). (Ред. от 16.05.2016). Правовая система «Консультант Плюс».

6. Приказ Минфина РФ от 06.10.2011 № 125н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет затрат на освоение природных ресурсов" (ПБУ 24/2011)». (Зарегистрировано в Минюсте РФ 30.12.2011 № 22875). – Правовая система «Консультант Плюс».

7. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения"». (Зарегистрировано в Минюсте России 15.10.2020 № 60399). – Правовая система «Консультант Плюс».

8. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности». – Правовая система «Консультант Плюс».

9. Приказ Минфина России от 16.12.2020 № 310н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов "Биологические активы"». (Зарегистрировано в Минюсте России 01.02.2021 № 62307). – Правовая система «Консультант Плюс».

References

1. International Financial Reporting Standard (IFRS) 13 "Fair Value Measurement" (introduced in the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of Russia dated 28.12.2015 N 217n) (ed. dated 11.07.2016). Legal system "Consultant Plus".

2. International Accounting Standard (IAS) 16 "Fixed Assets" (introduced in the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of Russia dated 28.12.2015 N 217n) (ed. from 17.02.2021). Legal system "Consultant Plus".

3. International Accounting Standard (IAS) 36 "Impairment of Assets" (enacted in the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of Russia dated 28.12.2015 N 217n) (ed. dated 14.12.2020). Legal system "Consultant Plus".

4. International Accounting Standard (IAS) 40 "Investment Property" (introduced in the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of Russia from 28.12.2015 N 217n) (ed. from 04.06.2018). Legal system "Consultant Plus".

5. Order of the Ministry of Finance of Russia from 30.03.2001 N 26n (ed. from 16.05.2016) "On Approval of the Regulations on Accounting "Accounting of fixed assets" PBU 6/01" (Registered in the Ministry of Justice of Russia on 28.04.2001 N 2689). Legal system "Consultant Plus".

6. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 06.10.2011 N 125n "On Approval of the Regulations on Accounting "Accounting of costs for the development of natural resources" (PBU 24/2011)" (Registered by the Ministry of Justice of the Russian Federation on 30.12.2011 N 22875). (Registered in the

Ministry of Justice of the Russian Federation on 30.12.2011 N 22875). Legal system "Consultant Plus".

7. Order of the Ministry of Finance of Russia from 17.09.2020 № 204n "On Approval of Federal Accounting Standards FSAS 6/2020 "Fixed Assets" and FSAS 26/2020 "Capital Investments"

(Registered with the Ministry of Justice of Russia on 15.10.2020 N 60399). Legal system "Consultant Plus".

8. Resolution of the Government of the Russian Federation of 06.03.1998 № 283 "On Approval of the Program of Reforming Accounting in accordance with International Financial Reporting

Standards". Legal system "Consultant Plus".

9. Order of the Ministry of Finance of Russia from 16.12.2020 N 310n "On approval of the federal standard of accounting of public finances "Biological assets" (Registered in the Ministry of Justice of Russia 01.02.2021 N 62307). Legal system "Consultant Plus".

МФСО 5.2.3 УДК 657.6

*ХАЛИКОВА Эльвира Анваровна,
к.э.н. доцент кафедры «Корпоративные финансы и учетные технологии» ФГБОУ ВО «Уфимский государственный нефтяной технический университет»,
ydacha6@yandex.ru*

*МУСЛИМОВА Регина Фаритовна,
студент-магистр 2 курса кафедры «Корпоративные финансы и учетные технологии» ФГБОУ ВО «Уфимский государственный нефтяной технический университет»,
muslimova_2011@mail.ru*

Анализ практики формирования отчетности в области устойчивого развития российскими компаниями в соответствии с международными стандартами

Аннотация. В статье представлен аналитический обзор современной российской практики формирования отчетности в области устойчивого развития на предмет соответствия международным стандартам GRI. Авторами предложена универсальная (базовая) система ESG-показателей, которая должна быть обязательной для всех российских компаний в рамках глобальной повестки в области устойчивого развития, и даны рекомендации по использованию новых стандартов в области формирования нефинансовой отчетности с учетом отраслевой специфики и оценки уровня существенного влияния деятельности компаний на ESG-повестку.

Ключевые слова: ESG-показатели; нефинансовая отчетность; устойчивое развитие; стандарты GRI; отраслевые стандарты GRI.

*KHALIKOVA Elvira Anvarovna,
Ph.D., Associate Professor of the department
«Corporate Finance and Accounting Technologies» of the FSEI HPE
«Ufa State Petroleum Technological University»,
ydacha6@yandex.ru*

*MUSLIMOVA Regina Faritovna,
, a 2th year master's student
of the Department of «Corporate Finance and Accounting Technologies»
of the FSEI HPE «Ufa State Petroleum Technological University»,
muslimova_2011@mail.ru*

Analysis of the practice of reporting in the field of sustainable development by Russian companies in accordance with international standards

Abstract. The scientific article presents an analytical review of modern Russian practice of reporting in the field of sustainable development for compliance with international GRI standards. The authors proposed a universal (basic) system of ESG indicators, which should be mandatory for all Russian companies as part of the global sustainable development agenda, and provided recommendations for the use of new standards in the field of non-financial reporting, taking into account industry specifics and assessing the level of significant impact of companies' activities on the ESG-agenda.

Keywords: ESG indicators, non-financial reporting, sustainable development, GRI standards, GRI industry standards.

Современным мировым трендом компаний является ориентация бизнеса с оценкой на экологическую составляющую, социальную ответственность и эффективность корпоративного управления. Учитывая актуальность данного направления, все большее распространение получают международные стандарты, регламентирующие порядок раскрытия информации в нефинансовой отчетности по темам, касающихся аспектов ведения бизнеса и его влияния на изменение климата и экологию, соблюдения прав человека, повышения социальной ответственности бизнеса и учета заинтересованности сторон в области корпоративного управления.

В последнее время российские публичные компании ориентируют свою стратегию устойчивого развития на соблюдение генеральных целей устойчивого развития (ЦУР), установленных Обществом Объединенных Наций (ООН) на период до 2030 год. Посыл ориентации крупного бизнеса на устойчивое развитие дает возможность государству реализовать меры по повышению благополучия граждан, получению качественного образования, обеспечению экономического роста, снижению неравенства, развитию городской среды, повышению ответственности за негативное воздействие на окружающую среду, сохранению природных экосистем и многое другое.

Основными критериями оценки деятельности предприятий и компаний, оказывающих влияние на экономику, экологию и общество, являются национальные и мировые ESG-рейтинги. С их помощью бизнес-структуры привлекают дополнительный объем финансирования под реализацию социально-значимых и экологических проектов, при этом развиваются финансово-кре-

дитные отношения с банковским сектором и инвестиционными фондами.

Главной информационной базой для определения ESG-рейтингов является нефинансовая отчетность, в которой интегрируется система ESG-показателей, раскрываемая по правилам международных стандартов.

Раскрытие информации через публикацию нефинансовой отчетности или отчетов об устойчивом развитии в Российской Федерации имеет добровольный характер. В 2023 году был принят нормативный акт Банка России «Модельная методология ESG-рейтингов» [1], определяющий порядок гармонизации ESG-рейтингов на базе системности подходов к раскрытию показателей в нефинансовой отчетности и стандартизации методологии их расчета.

Не следует исключать и соблюдение требований международных стандартов по составлению нефинансовых отчетов, признанных во всем мире. На основе данных опроса «Системы отчетности, упомянутые в руководстве ESG фондовой биржи по всему миру в 2021 году», наиболее востребованными стандартами по раскрытию информации считаются GRI, разработанные международной некоммерческой организацией Глобальная инициатива по отчетности (рис. 1).

Начиная с составления отчетности за 2023 год, требования стандартов претерпели изменения. Стандарты GRI представляют собой модульную систему, включающую три серии стандартов: универсальные стандарты GRI [3, 4, 5], отраслевые стандарты GRI [6] и тематические стандарты GRI. Считаем, что компании должны применять универсальные стандарты, использовать отраслевые и выбирать темы для раскрытия информации, если их деятельность

оказывает существенное влияние на ESG-повестку. Большую популярность набирают именно отраслевые стандарты GRI, которые призваны повысить качество, полноту и последовательность отчетности организаций.

Элементы раскрытия информации в нефинансовой отчетности, определенные универсальными стандартами, являются обязательными к применению и раскрывают информацию о самой компании и практике составления ее отчетности, ее сферы деятельности, масштабы, присутствия на рынках, об используемом человеческом капитале, эффективности корпоративного управления и о взаимодействии с заинтересованными сторонами.

С 2021 года введено в действие три отраслевых стандарта, обязательные к применению компаниями, которые осуществляют деятельность в нефтегазовой отрасли, в угольной промышленности и в сельском хозяйстве. Тематические стандарты применяются компаниями для раскрытия информации в части оценки существенного воздействия своей деятельности на ту или иную тему.

В рамках научного исследования авторы статьи приводят анализ полноты раскрытия информации в нефинансовой отчетности анализируемых компаний из различных отраслей промышленности в соответствии с требованиями стандартов GRI (таблица 1).

Для анализа использовались годовые отчеты публичных компаний нефтегазовой, сельскохозяйственной и энергетической отрасли России: ПАО «НК Роснефть» [7] и ПАО «Газпром» [8], ООО «Группа Русагро» [9], ПАО «РусГидро» [10].

Отчетности рассмотренных российских компаний по общим элементам раскрытия информации полностью соответствуют стандартам GRI. Полнота аспектов, предложенных Global Reporting Initiative, предлагает, а также позволяет компаниям представить обширную информацию не только по общим стандартным элементам, включающим в себя: наименование компании, географию операционной деятельности, информацию о сотрудниках и прочее, но и проявить некую степень прозрачности в сферах корпоративного управления, этики, добросовестности, а также в области взаимодействия со стейкхолдерами и соблюдения баланса интересов с целью недопущения конфликтов интересов.

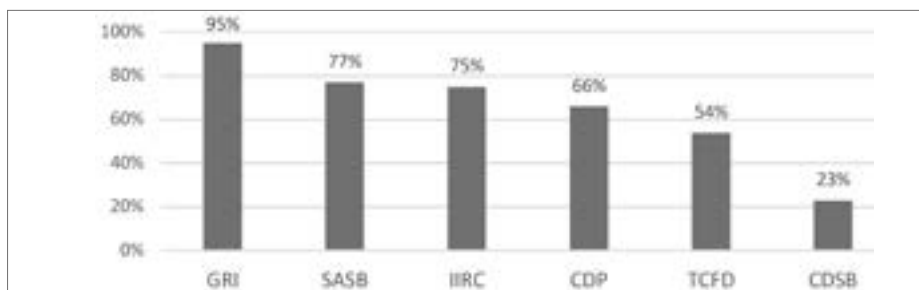


Рис. 1. Системы отчетности, упомянутые в руководстве ESG фондовой биржи по всему миру в 2021 г. [2].

Таблица 1.

Универсальные элементы раскрытия информации в отчетности [7, 8, 9, 10]

Элемент раскрытия информации в отчетности	GRI	Роснефть	Русагро	Газпром	РусГидро
Сведения о компании	+	+	+	+	+
Подразделения, включенные в нефинансовую отчетность	+	+	+	+	+
Отчетный период и периодичность отчетности	+	+	+	+	+
Внешнее заверение отчетности	+	+	+	+	+
Цепочка создания стоимости и другие деловые отношения	+	+	+	+	+
Информация о сотрудниках	+	+	+	+	+
Состав и структура корпоративного управления	+	+	+	+	+
Политики и обязательства	+	+	+	+	+

Таблица 2.

Тематические элементы раскрытия информации в отчетности [7, 8, 9, 10]

Элемент раскрытия информации в нефинансовой отчетности	GRI	Роснефть	Русагро	Газпром	РусГидро
Категория «Экономическая»					
Экономическая результативность	+	+	+	+	+
Присутствие на рынках	+	-	+	-	+
Непрямые экономические воздействия	+	+	+	+	+
Практики закупок	+	-	-	+	-
Противодействие коррупции	+	+	+	+	+
Препятствие конкуренции	+	+	-	+	-
Налоги	+	+	-	+	-
Категория «Экологическая»					
Материалы	+	-	-	-	-
Энергия	+	+	+	+	+
Вода	+	+	+	+	+
Биоразнообразие	+	+	-	+	+
Выбросы	+	+	+	+	+
Сбросы и отходы	+	+	+	+	+
Соответствие законодательным требованиям в области экологии	+	+	+	+	-
Экологическая оценка поставщиков	+	-	-	-	-
Категория «Социальная»					
Занятость	+	+	+	+	+
Взаимоотношения сотрудников и руководства	+	+	+	+	+
Здоровье и безопасность на рабочем месте	+	+	+	+	+
Подготовка и образование	+	+	+	+	+
Разнообразие и равные возможности	+	+	+	+	+
Равное вознаграждение для женщин и мужчин	+	+	+	+	-
Свобода ассоциации и введение переговоров	+	+	-	-	+
Детский труд	+	-	-	-	-
Принудительный или обязательный труд	+	+	-	-	-
Практики обеспечения безопасности	+	+	+	-	-
Права коренных и малочисленных народов	+	+	-	+	-
Местные сообщества	+	+	+	+	-
Оценка соблюдения поставщиками прав человека	+	+	-	-	-
Государственная политика	+	-	-	-	-
Здоровье и безопасность потребителя	+	+	+	+	-
Маркировка продукции и услуг	+	-	-	-	-
Неприкосновенность частной жизни потребителя	+	-	-	-	-

В отношении раскрытия информации по отдельным темам практика формирования нефинансовой отчетности достаточно индивидуальная и специфичная и учитывает отраслевую специфику деятельности анализируемых компаний. Каждая компания по-разному трактует тот или иной показатель, использует различные методики к определению индикаторов, характеризующих ту или иную тему. Есть компании, которые в пояснениях раскрывают методологию расчета показателей. Некоторые компании придерживаются политики раскрытия только просветительской и аналитической информации без указания динамики изменения количественных индикаторов, что не соответствует принципам полноты, сопоставимости и проверяемости данных, раскрываемых в отчетности.

В продолжении научного исследования авторы провели анализ нефинансовых отчетов по существенным темам, раскрываемым в нефинансовой отчетности, результаты полученного анализа представлены в таблице 2.

В блоке экономической категории раскрывается только общая информация. Экономическая результативность, не прямые экономические воздействия и противодействие коррупции раскрыты в полной мере среди представленных компаний. Информация о практике закупок и налоговой политике наименее отражаемые. Лишь ПАО «Газпром» показал эти элементы раскрытия информации в своей нефинансовой отчетности.

Отчетность ПАО «НК Роснефть» и ПАО «Газпром» не соответствует стандарту GRI лишь в двух элементах: «материал» и «экологическая оценка поставщиков». Компоненты «энергия», «вода», «выбросы», «сбросы и отходы» представлены обширно в изученных отчетах. Так, в экологической политике ПАО «НК Роснефть» отражено стремление уменьшить влияние на природу за счет внедрения продвинутых технологий, защитить и сохранить экосистему и биоразнообразие, а также повысить эффективность технологических процессов, связанных с утилизацией отходов, рекультивацией земель, очистки сточных вод и выбросов.

Категория «Социальная» наиболее обширная. Согласно, российскому трудовому законодательству применение труда малолетних запрещено, так же как и принудительного или обязательного труда. В виду этого данный элемент является несущественным и не раскрывается в нефинансовой отчетности компаний.

Рассмотрев универсальные и специальные элементы раскрытия информации и сделав выводы о несущественности некоторых элементов в российских реалиях, можно приступить к формированию универсальной (базовой) системы ESG-показателей для российских предприятий (таблица 3).

Таким образом, предлагаемая система рассмотренных в таблице 3 ESG-показателей для российских компаний, по нашему мнению, должна быть обязательной для раскрытия всеми российскими компаниями в рамках

глобальной повестки в области устойчивого развития, возможности получения льготного финансирования от инвестиционных фондов и банковского сектора для реализации инвестиционных проектов, возможности выхода на новые рынки. С каждым годом рынок зеленого кредитования только растет, и появляется все больше ссуд, привязанных к целям устойчивого развития.

В виду того, что современным трендом является переход России на новую модель

финансирования бизнеса и трансформации экологического и банковского законодательства, должны быть на законодательном уровне разработаны методические рекомендации об обязательном порядке раскрытия информации в нефинансовой отчетности через призму универсальной (базовой) системы ESG-показателей, обязательных для всех российских компаний. Также использование именно отраслевых стандартов, по нашему мнению, должно быть обязательным при

Предлагаемая универсальная система ESG-показателей для российских компаний

Наименование показателя	GRI			Русарго			Газпром			РусГидро		
	2021	2020	2019	2021	2020	2019	2021	2020	2019	2021	2020	2019
Экономическая												
Рентабельность продаж (ROS) (%)	17,17	6,57	15,04	25,61	27,51	17,07	24,0	10,0	15,0	14,11	15,45	3,04
Рентабельность собственного капитала (ROE) (%)	16,71	3,67	16,24	30,23	20,87	9,29	13,0	1,0	9,0	3,79	7,91	0,11
Рентабельность активов (ROA) (%)	6,4	1,1	7,1	11,4	8,8	4,1	7,7	0,6	5,5	8,4	7,1	5,6
Прибыль до выплаты налогов, процентов по кредитам и амортизации (ЕВITDA) (млрд.руб.)	2330	1209	2105	48,1	32,0	20,0	3 687	1446	1860	122,2	120,3	97,5
Рентабельность ЕВITDA (%)	26,6	21,0	24,3	21,6	20,1	14,5	36,0	23,2	24,3	30,1	31,4	26,6
Чистый долг/ЕВITDA	2,32	4,58	2,22	1,53	2,16	3,08	0,78	2,64	1,7	0,91	0,88	1,65
Экологическая												
Экологические платежи и штрафы за несоблюдение требований (млн руб.)	1360	1427	1348	3,6	2,7	4,1	23,86	12,38	14,63	1,8	2,7	1,6
Выбросы загрязняющих веществ в атмосферу (тыс. тонн/год), в т.ч.	1336	1521	1773	3,1	2,2	2,5	2506	2446	2863	176,9	175,8	231,7
выбросы оксида углерода	621	689	841	-	-	-	1193	1266	1543	-	-	-
выбросы оксида азота	60	68	66	-	-	-	342	284	308	58,4	57,3	63,0
выбросы диоксида серы	76	84	86	-	-	-	170	172	221	53,8	52,0	81,1
выбросы твёрдых частиц	65	62	85	-	-	-	50	54	67	64,7	66,5	87,6
выбросы летучих органических соединений (ЛОС)	322	369	384	-	-	-	108	117	125	-	-	-
Объём отходов тыс. т.	5849	15197	16670	117,9	39880,6	1136,1	3046,6	3229,8	3337,1	1956,5	1917,8	23828,5
Общий объем забираемой воды, млн куб. м	1867,5	2026	2186	0,22	0,26	0,22	3898,2	32366	3921,4	695,2	728,1	-
Социальная												
Среднесписочная численность персонала (тыс.чел.)	355,9	315,4	325,6	20,3	19,3	19,7	477,6	473,8	466,1	66	69,5	69,7
Коэффициент частоты травматизма (TRIFR)	0,91	0,9	0,78	-	-	-	0,13	0,12	0,15	-	-	-
Коэффициент частоты травм с потерей трудоспособности (LTIFR)	-	-	-	1,97	2,86	2,04	-	-	-	0,33	0,25	0,24
Коэффициент частоты травм со смертельным исходом (FAR)	1,66	1,7	2,28	0,04	0,2	0,09	-	-	-	0,047	0,063	0,009
Коэффициент тяжелых травм (на 1 млн рабочих часов)	0,64	0,53	0,37	0,04	0,2	0,13	-	-	-	-	-	-
Коэффициент текучести кадров (%)	13	9	10,2	39	35	34	6,1	4,4	5,8	8,8	6,4	6,7
Расходы на оплату труда 1 сотрудника в год, тыс. руб.	1270	1275	1124	680,8	766,1	679,5	1776	1678	1382	1215	1156	1089
Корпоративное управление												
Прозрачность структуры собственности	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Наличие опубликованной долгосрочной стратегии	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Наличие публикаций нефинансовой отчетности в соответствии с общепризнанным международным стандартом (GRI, IIRC, SASB и др.)	+	+	+	+	-	-	+	+	+	+	+	-
Кредитный рейтинг компании по международной шкале	ru AAA	ru AAA	ru AAA	-	-	-	ru AAA	ru AAA	ru AAA	ru AAA	ru AAA	ru AAA
Количество поступивших на горячую линию безопасности обращений	23851	37493	35106	-	-	-	6570	600	900	-	-	-
Сумма выявленного/предотвращенного ущерба по результатам рассмотрения обращений на горячую линию безопасности, млн.руб.	76,5	38,7	40,5	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Количество возбужденных уголовных дел, в т. ч. по результатам обращений на горячую линию безопасности	1011	983	739	-	-	-	0	0	0	-	-	-

раскрытии доступной информации всеми российскими компаниями в рамках глобальной повестки в области устойчивого развития.

Литература / References

1. Модельная методология ESG-рейтингов – URL: https://cbr.ru/Content/Document/File/144085/Consultation_Paper_17012023.pdf / Model methodology for ESG ratings. – URL: https://cbr.ru/Content/Document/File/144085/Consultation_Paper_17012023.pdf

2. Отчетности и их уструктуры, упомянутые в руководстве по ESG фондовой биржи во всем мире 2021. – URL: <https://www.statista.com/> (дата обращения: 01.10.2023) / Reporting and reporting structures mentioned in the ESG guidance of stock exchanges world-

wide 2021. – URL: <https://www.statista.com/> (дата обращения: 01.10.2023).

3. GRI 1: Foundation 2021 – URL: <https://www.globalreporting.org/publications/documents/english/gri-1-foundation-2021/>

4. GRI 2: GeneralDisclosures 2021 – URL: <https://www.globalreporting.org/publications/documents/english/gri-2-general-disclosures-2021/>

5. GRI 3: MaterialTopics 2021 – URL: <https://www.globalreporting.org/publications/documents/english/gri-3-general-disclosures-2021/>

6. GRI 11: OilandGasSector 2021 – URL: <https://www.globalreporting.org/publications/documents/english/gri-11-general-disclosures-2021/>

7. ПАО «НК Роснефть» // Отчет в области устойчивого развития за 2021 год. – URL:

<https://rspp.ru/> / PJSC "NK Rosneft" // Report in the field of sustainable development for 2021. – URL: <https://rspp.ru/>

8. ПАО «Газпром» // Отчет Группы Газпром о деятельности в области устойчивого развития 2021 год. – URL: <https://rspp.ru/> / PJSC Gazprom // Report of the Gazprom Group on activities in the field of sustainable development 2021. – URL: <https://rspp.ru/>

9. ООО «Группа Русарго» // Отчет об устойчивом развитии 2021. – URL: <https://rspp.ru/> (дата обращения: 01.10.2023) / Rusagro Group LLC // Sustainable Development Report 2021. – URL: <https://rspp.ru/> (access date: 10/01/2023).

10. ПАО «РусГидро». Годовой отчет за 2021 год. – URL: <https://rspp.ru/> / PJSC RusHydro. Annual report 2021. – URL: <https://rspp.ru/>

5.2.3 УДК 332.025.13(045)

ЛУКАШОВ Андрей Иванович,
к.э.н., доцент, заведующий базовой кафедрой
бюджета и казначейства РЭУ им. Г.В. Плеханова,
alukashov@roskazna.ru

Сущность государственного финансового контроля

Аннотация. Государственный финансовый контроль является одним из механизмов, позволяющих предупредить или выявить финансовые нарушения в секторе государственного управления. В условиях динамичного увеличения объема бюджетных расходов, значение контроля возрастает. В этой связи настоящее исследование посвящено рассмотрению сущности государственного финансового контроля. Дано авторское определение государственного финансового контроля. С использованием методов анализа, синтеза и сравнения выделены ключевые элементы государственного финансового контроля, характерные для органов внешнего и внутреннего контроля. Обращено внимание на то, что система государственного финансового контроля может быть эффективной только при условии синхронизации функционирования всех механизмов, обеспечивающих исключение или минимизацию нарушений. К данным механизмам автор относит: внутренний финансовый контроль, внутренний финансовый аудит, казначейское обслуживание и казначейское сопровождение, ключевым инструментом которых выступают процедура санкционирования расходов, бюджетный мониторинг, а также предварительный контроль в сфере закупок.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, Счетная палата Российской Федерации, Федеральное казначейство, элементы государственного финансового контроля.

LUKASHOV Andrey Ivanovich,
Ph. D. in Economics, Associate Professor, Head
of the Basic Budget Department
and the Treasury of Plekhanov Russian University of Economics,
alukashov@roskazna.ru

The essence of state financial control

Abstract. State financial control is one of the mechanisms to prevent or identify financial irregularities in the public administration sector. In the context of a dynamic increase in budget expenditures, the importance of control increases. In this regard, this study is devoted to the consideration of the essence of state financial control. The author's definition of state financial control is given. Using the methods of analysis, synthesis and comparison, the key elements of state financial control characteristic of external and internal control bodies

are highlighted. Attention is drawn to the fact that the system of state financial control can be effective only if the functioning of all mechanisms ensuring the exclusion or minimization of violations is synchronized. The author refers to these mechanisms: internal financial control, internal financial audit, treasury services and treasury support, the key instrument of which is the procedure for authorizing expenditures, budget monitoring, as well as preliminary control in the field of procurement.

Keywords: state financial control, Accounting Chamber of the Russian Federation, Federal Treasury, elements of state financial control.

Возникновение государства является объективным историческим процессом, обусловленным развитием общества и ростом потребностей его членов. Именно государство располагает социально-экономическими, политическими, военными и иными институтами, создающими условия для реализации прав и свобод граждан, в совокупности образующими государственный аппарат.

Источником средств, необходимых для решения государственным аппаратом указанных социально-экономических задач и реализации управленческих функций, является бюджет. Как известно, бюджет представляет собой форму образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления¹.

Формирование бюджета и использование бюджетных средств – процесс, находящийся в фокусе внимания контрольных органов любого государства.

В Российской Федерации для контроля за использованием средств бюджета создаются специальные органы государственного (муниципального) финансового контроля (далее – ГФК).

Что представляет из себя ГФК. Прежде всего необходимо отметить, что контроль является функцией управления, обеспечивая обратную связь между субъектом и объектом управленческой деятельности [1].

Соответственно посредством государственного контроля обеспечивается обратная связь между государством, в лице соответствующих органов, и организациями. В случае выявления нарушений установленных норм и правил органы контроля принимают меры по их устранению, возмещению причиненного вреда, а также недопущению в будущем.

В настоящее время под государственным (муниципальным) контролем понимается деятельность контрольных органов, направленная на предупреждение, выявление и пресечение нарушений обязательных требований, осуществляемая в пределах полномочий указанных органов посредством профилактики нарушений обязательных требований, оценки соблюдения гражданами и организациями обязательных требований, выявления их нарушений, принятия предусмотренных законодательством Российской Федерации мер по пресечению выявленных нарушений обязательных требований, устранению их последствий и (или) восстановлению правового положения,

существовавшего до возникновения таких нарушений².

Государственный контроль в Российской Федерации подразделяется на различные виды, отдельные из которых отражены на рисунке 1.

Финансовый контроль является одним из видов «отраслевых» контролей. Лимская декларация руководящих принципов контроля (Республика Перу, 1977 г.) рассматривает контроль как один из обязательных элементов управления общественными финансовыми средствами³.

В научной литературе представлены различные подходы к определению финансового контроля, как правило основывающиеся на его рассмотрении через призму контроля финансовых отношений, связанных с формированием, распределением и использованием финансовых ресурсов, с учетом установленных норм и правил [2].

Финансовый контроль классифицируется по разным основаниям. Так, в частности, в зависимости от субъекта финансового контроля подразделяется на государственный и негосударственный (внутрифирменный, внутрихозяйственный) [3]. Общим для них является использование идентичных методов, форм и т.д. Отличием выступает природа финансовых ресурсов (бюджетные или частные средства) [4].

Кроме того, отдельные исследователи относят к самостоятельному виду финансового контроля – общественный контроль [5]. В качестве примера общественного финансового контроля можно привести общественное обсуждение закупок, проводимое в случае проведения конкурсов и аукционов при начальной (максимальной) цене контракта, составляющей два миллиарда рублей и более⁴.

Эволюция ГФК в нашей стране во многом обусловлена изменениями, происходившими в политической, экономической и социальной сферах жизнедеятельности общества [6,7].

Считается, что в России институциональное становление ГФК связано с учреждением 10 марта 1656 г. Приказа Счета Большой казны (Счетного приказа)⁵.

Актуальность ГФК в тот период была обусловлена недостаточностью средств в государственной казне и, как следствие, необходимостью усиления контроля за их поступлением и расходованием [6].

В дальнейшем совершенствовались подходы по организации и осуществлению ГФК. Велась дискуссия о целесообразности отделения контроля от учета, путем создания самостоятельного органа ГФК [8]. Кроме того, со временем, в фокус ГФК были включены вопросы целесообразности расходов [8].

Определению границ ГФК уделяется внимание и в «новой» России. Одним из ключевых документов по данной проблематике стал Указ Президента Российской Федерации от 25.07.1996 № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации» (Указ 1095). Именно Указ 1095 очертил периметр (предмет) ГФК (рис. 2).

Как видно из рисунка 2, Указ 1095 позволял охватить основные подсистемы финансовой системы государства.

Вместе с тем в дальнейшем значительно изменилось понимание сферы применения ГФК. Так, в настоящее время ГФК осуществляется в целях обеспечения соблюдения положений правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, правовых актов, обуславливающих публичные нормативные обязательства и обязательства по иным выплатам физическим лицам из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а также соблюдения условий государственных (муниципальных) контрактов, договоров (соглашений) о предоставлении средств из бюджета⁶.

По нашему мнению, указанный выше подход к определению целеполагания ГФК значительно сужает сферу его применения и, скорее, характерен для государственного бюджетного контроля [9]. Вместе с тем факт включения в фокус внимания ГФК организаций всех форм собственности, участвующих в выполнении государственного (муниципального) заказа, как следствие оказания государством посредством ГФК воздействия не только на участников бюджетных правоотношений, но и на финансовых правоотношений в целом (организации всех форм собственности, участвующие в выполнении государственного заказа),

¹ «Бюджетный кодекс Российской Федерации» от 31.07.1998 № 145-ФЗ.

² Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации».

³ URL: <https://ksp.mos.ru/documents/deklaratsii/>

⁴ Федеральный закон от 05.04.2013 N 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд».

⁵ Распоряжение Президента РФ от 14.02.2006 № 65-рп

«О праздновании 350-летия установления государственного финансового контроля в России».

⁶ «Бюджетный кодекс Российской Федерации» от 31.07.1998 № 145-ФЗ.

можно рассматривать как признак «финансового» контроля.

Кроме того, необходимо констатировать, что в настоящее время методы ГФК, а именно проверка, ревизия и обследование, не позволяют достичь цели ГФК (обеспечение соблюдения положений правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения...). Это связано с тем, что указанные методы, применяются исключительно в рамках последующей формы контроля⁷. Следовательно, ГФК не может обеспечить соблюдение положений правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, а лишь фиксирует наличие (отсутствие) фактов нарушений.

С учетом изложенного, на наш взгляд, ГФК целесообразно рассматривать в широком и узком смыслах [10].

В узком смысле ГФК представляет собой деятельность органов ГФК, направленную на:

- выявление фактов несоблюдения положений законодательных и нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, несоблюдения положений условий государственных (муниципальных) контрактов, договоров (соглашений) о предоставлении средств из бюджета;

- определение причин совершения указанных фактов;

- выработку предложений по их недопущению в будущем;

- принятие мер по возмещению причинного ущерба, а также привлечению виновных лиц к ответственности.

В широком смысле ГФК представляет собой деятельность органов ГФК и (или) финансовых органов субъектов Российской Федерации, реализуемую в предварительной, текущей и последующих формах с использованием совокупности механизмов и инструментов, направленных на недопущение либо минимизацию финансовых и иных нарушений, а в случае выявления фактов их совершения, принятию мер к определению причин совершения, выработке предложений по совершенствованию инструментария предварительного и текущего контроля, принятию мер к виновным и, при необходимости, обеспечению возмещения причиненного ущерба.

Здесь следует напомнить, что механизмами, позволяющими минимизировать нарушения в бюджетной сфере, помимо ГФК, являются: внутренний финансовый контроль, внутренний финансовый аудит, казначейское обслуживание и казначейское сопровождение, ключевым инструментом которых выступает процедура санкционирования расходов, бюджетный мониторинг, а также предварительный контроль в сфере закупок. Именно совокупность указанных механиз-



Рис. 1. Отдельные виды государственного контроля.



Рис. 2. Предмет ГФК согласно Указу 1095.

мов образует целостную систему ГФК.

Отнесение к субъектам ГФК финансовых органов обусловлено правом данных органов открывать лицевые счета участников и неучастников бюджетного процесса соответствующего бюджета и, как следствие, осуществлять процедуру санкционирования денежных обязательств (расходов).

Периметр органов ГФК включает органы внешнего контроля (Счетная палата Российской Федерации, контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований (КСО)) и внутреннего (Федеральное казначейство, а также соответствующие органы ГФК, являющиеся органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации (органами местных администраций))⁸. В основе данного подхода лежит принцип разделения властей с учетом подотчетности органов ГФК либо законодательным (представительным), либо исполнительным органам власти.

Например, на федеральном уровне Счетная палата Российской Федерации (орган внешнего ГФК) подотчетна Федеральному собранию, а Федеральное казначейство (орган внутреннего ГФК) находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации. На уровне субъектов Российской Федерации созданы различные контрольные

но-счетные органы (Контрольно-счетная палата Москвы, Контрольно-счетные палаты республик, областей и т.д.), подотчетные законодательным органам власти, а также самые разнообразные контрольные управления, инспекции и т.д., подотчетные органам исполнительной власти регионов. Аналогичная ситуация и на уровне муниципальных образований.

Существующая в нашей стране система ГФК основывается на различных элементах, ключевые из которых являются следующие.

1. Форма осуществления: предварительная⁹ и последующая¹⁰.

2. Виды контрольных мероприятий: проверки (выездные и камеральные) и ревизии.

3. Методы:

- применяемые органами внешнего ГФК: проверка, ревизия, обследование, анализ и мониторинг;

- применяемые органами внутреннего ГФК: проверка, ревизия и обследование.

4. Принципы:

- применяемые органами внешнего ГФК: законности, эффективности, объективности, независимости, открытости и гласности;

- применяемые органами внутреннего ГФК: этические принципы, принципы

⁷ «СГА 101. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Общие правила проведения контрольного мероприятия», утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 07.09.2017 № 9ПК; «Бюджетный кодекс Российской Федерации» от 31.07.1998 № 145-ФЗ.

⁸ «Бюджетный кодекс Российской Федерации» от 31.07.1998 № 145-ФЗ

⁹ Для реализации данной формы ГФК требуется расширение методов ГФК

¹⁰ «Бюджетный кодекс Российской Федерации» от 31.07.1998 N 145-ФЗ

независимости, объективности, профессиональной компетентности, целеустремленности, достоверности, профессионального скептицизма, эффективности, риск-ориентированности, автоматизации, информатизации, единства методологии, взаимодействия, информационной открытости.

5. Объекты ГФК: учреждения, предприятия и компании, общества, а также иные юридические лица в различных формах, получающих бюджетные средства, а также участвующие в исполнении государственного (муниципального) заказа;

6. Меры реагирования: представления, предписания, уведомление о применении бюджетных мер принуждения.

7. Стандарты:

- применяемые органами внешнего ГФК: утверждаются Коллегией Счетной палаты Российской Федерации (КСО);

- применяемые органами внутреннего ГФК: утверждаются Правительством Российской Федерации.

Как отмечено выше, одним из элементов ГФК является форма его осуществления. Бюджетное законодательство Российской Федерации содержит только две формы ГФК: предварительную и последующую. Отличие предварительной формы ГФК от последующей заключается во времени ее реализации – в процессе исполнения или по результатам исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Соответственно целью предварительного ГФК выступает предупреждение и пресечение бюджетных нарушений в процессе исполнения бюджета, последующего – установление законности исполнения бюджетов, а также достоверности учета и отчетности.

Вместе с тем в сфере бюджетных правоотношений существует и текущая форма контроля. Например, в рамках текущего парламентского контроля в сфере бюджетных правоотношений осуществляется рассмотрение отдельных вопросов исполнения федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации на заседаниях комитетов

и комиссий палат Федерального Собрания Российской Федерации¹¹.

Кроме того, как было отражено выше, текущей форме контроля соответствует процедура санкционирования, ранее относящаяся к методам ГФК.

Литература

1. Демидов А.Ю., Лукашов А.И. Отдельные подходы к цифровой трансформации государственного управления // Государственная служба. – 2021. – № 1. – С. 28–34.

2. Анисифоров Т.С. Институт аудита в системе финансового права // Финансовое право. – 2020. – № 5. – С. 3–6.

3. Хребтова Т.П. Государственный финансовый контроль: сущность, содержание, виды // Вестник Московского государственного лингвистического университета. Образование и педагогические науки. – 2021. – № 1 (838). – С. 279–286.

4. Григорьев А.В., Самсонов А.Г. Виды, формы и методы финансового контроля, их систематизация // Журнал прикладных исследований. – 2021. – № 6-5. – С. 412–418.

5. Шепелева Д.В., Точилин И.А. Особенности функционирования органов государственного финансового контроля // LEGAL BULLETIN. – 2022. – № 1 (6). – С. 42–48.

6. Лукашов А.И. Институциональная эволюция государственного финансового контроля в России // Аудит. – 2022. – № 6 (184). – С. 2–6.

7. Исаев Э.А. Постреволюционный государственный финансовый контроль // Бюджет. – 2023. – № 08 (248). – С. 68–71.

8. Ходский Л.В. Государственное хозяйство и финансовая наука. Основные принципы и особенности государственного хозяйства и классификация государственных доходов // Публично-правовые исследования: электрон. журн. – 2016. – № 2. – С. 122–175; № 3. – С. 108–158.

9. Лукашов А.И. Государственный финансовый контроль: современные вызовы и направления совершенствования // Вопросы

¹¹ Федеральный закон от 07.05.2013 N 77-ФЗ "О парламентском контроле"

государственного и муниципального управления. – 2023. – № 1. – С. 20–38.

10. Лукашов А.И. Формирование системы оценки результативности государственного финансового контроля в Российской Федерации. Экономика. Налоги. Право. – 2023. – 16(3). – С. 76–88.

References

1. Demidov A.Yu., Lukashov A.I. Separate approaches to the digital transformation of public administration // Public service. – 2021. – No. 1. – Pp. 28–34.

2. Anisiforov T.S. Institute of audit in the system of financial law // Financial law. – 2020. – No. 5. – Pp. 3–6.

3. Hrebtova T.P. State financial control: essence, content, types // Bulletin of the Moscow State Linguistic University. Education and pedagogical sciences. – 2021. – №. 1 (838). – pp.279–286.

4. Grigoriev A.V., Samsonov A.G. Types, forms and methods of financial control, their systematization // Journal of Applied Research. – 2021. – No. 6-5. – Pp. 412–418.

5. Shepeleva D.V., Tochilin I.A. Features of the functioning of state financial control bodies // LEGAL BULLETIN. – 2022. – No. 1 (6). – Pp.42–48.

6. Lukashov A.I. Institutional evolution of state financial control in Russia // Audit. – 2022. – No. 6 (184) – Pp. 2–6.

7. Isaev E.A. Post-revolutionary state financial control // Budget. – 2023. – No. 08 (248). – Pp. 68–71.

8. Khodsky L.V. State economy and financial science. The basic principles and features of the state economy and the classification of state revenues // Public law research: electron. Journal 2016. – № 2. – pp. 122–175; № 3. – Pp. 108–158.

9. Lukashov A.I. State financial control: modern challenges and areas of improvement // Issues of state and municipal management. – 2023. – № 1. – С. 20–38. DOI: 10.17323/1999-5431-2023-0-1-20-38.

10. Lukashov A.I. Formation of a system for evaluating the effectiveness of state financial control in the Russian Federation. Economy. Taxes. Right. – 2023. – 16(3) – Pp. 76–88. DOI: 10.26794/1999-849X-2023-16-3-76-88.

5.2.3 УДК 332.025.13(045)

*ПЕТРОВ Сергей Васильевич,
аспирант кафедры учёта, анализа и аудита,
экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова,
sergeipetrov.97@mail.ru*

Философия дивидендной политики: от архаичного взгляда к устойчивому развитию

Аннотация. Актуальность статьи лежит в плоскости понимания прикладного значения совокупности финансового и нефинансового направлений отчетного механизма компании для формирования ее дивидендной стратегии, что определяется внедрением в экономическую сферу жизни общества ESG-программ. Цель данной работы – критическая оценка соответствия современных представлений

дивидендного процесса компании передовым гуманистическим идеям в призма как частых, так и общественных интересов, используя элементы теории стейкхолдеров в качестве заинтересованных субъектов и данные отчетной среды бизнеса как основания оценки его объективности. Первым результатом проводимого исследования выступает крайне низкая степень формирования информационного пула в организационной ESG-сфере для объяснения объективности принятия дивидендных решений. Вторым является низкая степень сбалансированности интересов стейкхолдеров при формировании стратегии дивидендов. Третий олицетворяет собой определение проблемных направлений в сфере учета и анализа финансовой и нефинансовой отчетности. Ключевым выводом данной работы выступает необходимость модернизации современной дивидендной парадигмы в контексте устойчивого развития ввиду глобального тренда общественных отношений.

Ключевые слова: дивиденды, дивидендная парадигма, ESG-отчет, капитализация, корпоративная отчетность, основополагающие категории, рейтинг-оценка, стейкхолдеры, устойчивое развитие, финансовый анализ.

PETROV Sergey Vasilyevich,
Postgraduate student of the Department of Accounting,
Analysis and Auditing,
Faculty of Economics, Lomonosov Moscow State University,
sergeipetrov.97@mail.ru

The dividend policy philosophy: from an archaic view to sustainable development

Abstract. The relevance of this research lies in understanding the practical application of financial and non-financial corporate reporting for the company dividend strategy. A critical assessment of the compliance of modern concepts of the company's dividend process with both private and public interests, using elements of the stakeholder theory, is the purpose of this study. The first result is the extremely low degree of application of the ESG information to explain the process of making dividend decisions. The second is the low level of interest balancing of the stakeholders of the dividend strategy. The third represents the definition of problematic areas in the field of reporting and analysis of financial and non-financial data. The key conclusion of this work is the need to modernize the modern dividend paradigm in the context of sustainable development trend.

Keywords: Dividend, dividend paradigm, ESG report, capitalization, corporate reporting, fundamental categories, rating assessment, stakeholders, sustainable development, financial analysis

1. Введение

Сегодня социально-экономическая парадигма развития хозяйственной деятельности фирмы предстает в виде перехода от ориентации сугубо на частные интересы к учету общественной значимости бизнес-субъекта.

В научной среде это можно заметить по тенденции повышенного спроса на исследования, опосредованные ESG-тематиками: в табл. 1 демонстрируются динамика научных трудов, опубликованных в среднем за год, с 1991 г. с позиции характера изучения экономики и социальной сферы частных предприятий. Для этого используются две ЭБС: «Elibrary» (отечественные источники) и «Институциональная подписка» МГУ им. М. В. Ломоносова (международный обзор).

Активность изучения дивидендной политики по сравнению с остальными представленными направлениями несколько ниже в плане классического экономического взгляда, а, если говорить о проникнове-

нии в нее ESG-тематики, то более-менее серьезные попытки с позиции количества исследований возникают в конце второго – начале третьего десятилетия XXI в.

Столь низкий результат обуславливает важность рассмотрения социально-экономической парадигмы в рамках адекватности результатов хозяйственной деятельности фирмы ее дивидендной практике.

2. Данные и методология

2.1. Обзор литературы и эмпирических данных

Дивидендная парадигма представляет собой дуализм теории и практики. Теоретический аспект предполагает концептуальное оформление, что в условиях данной работы отражается посредством совокупности взглядов различных групп ученых на данное явление, а также связанными с ним объектами и субъектами. Практика рассматривается в разрезе категорий, определяющих содержание стратегии фирмы в данном вопросе.

В теории дивидендов существует три основных точки зрения, определяющих сущность дивидендной политики. Теория иррелевантности дивидендов (Фр. Модильяни, М. Миллер) и теория налоговой дифференциации (Р. Литценбергер, К. Рамасвами) рассматривают дивидендные выплаты фирмы в качестве вторичного элемента в сравнении с капитализацией, что доказывается независимостью рыночной цены акций в случае с первой из этих теорий и акцентированием внимания на альтернативных налоговых издержках для собственников – во второй. Гипотеза извлечения ренты А. Шлейфера, Р.В. Вишни является крайним частным случаем: дивиденды нежелательны при наличии абсолютной доминации одного из собственников бизнеса, так как он получает максимум выгод от контроля компании именно при их отсутствии [15, стр. 760]. З. Каплан и Г. Перес-Кавазос рассматривают выплату дивидендов как стратегию фирмы со слабыми доходами, в то время как смещение

Таблица 1.

Среднегодовое количество публикаций, 1991-2022 гг.

Параметр запроса	1991-2000	2001-2010	2011-2020	2021-2022
ЭБС «Elibrary»				
1. Направление				
Экономика предприятия	50	1 321	1 314	1 493
Устойчивое развитие	17	304	1 973	3 174
2. Отчетность компании				
Финансовая отчетность	7	260	1 902	1 919
Нефинансовая отчетность	0	4	158	297
3. Дивидендная политика				
Дивидендная политика	0	13	99	96
ESG дивидендная политика	0	0	0	0
Социальная дивидендная политика	0	0	0	0
Устойчивая дивидендная политика	0	0	0	1
ЭБС «Институциональная подписка»				
1. Направление				
Economic performance	164	401	1 434	2 268
Sustainable development	348	1 831	5 691	11 982
2. Отчетность компании				
Financial reporting	149	459	385	323
Non-financial reporting / Sustainable development reporting	0	14	44	126
3. Дивидендная политика				
Dividend policy	4	11	27	29
ESG dividend policy	0	0	0	0
Social dividend policy	0	0	0	0
Sustainable dividend policy	0	0	0	3

в сторону капитализации прибыли приписывают организациям с сильной доходной позицией [12, стр. 280].

Вторая группа ученых постулирует доминантную роль дивидендов, как одного из катализаторов роста цены акций. Теория предпочтительности дивидендов (М. Гордон, Дж. Линтнер) предполагает минимизацию риска снижения благосостояния собственника бизнеса через фактическую выплату прибыли, причитающейся ему, уменьшая этим неопределенность роста стоимости организации. Сигнальная теория (С. Росс и др.) выдвигает дивиденды в качестве «маяка» на фондовом рынке, что выступает драйвером роста рыночной цены акций. В агентской теории (М. Дженсен и др.) основным посылом является определение дивидендов как механизма защиты интересов собственников компании от произвольной траты финансовых ресурсов ее менеджментом и ограничения доступности средств с целью повышения его эффективности. Среди современных исследователей, делающих упор на дивидендах, также выделяются В. Андерсон, Л. Кенгасаран, О.В. Калье и др. [9, стр. 1019], [11, стр. 237], [16, стр. 90].

Последняя группа ученых основывается на концепции экономически эффективного баланса между ними. Клиентская теория (Ф.А. Аллен, И. Бернардо, А. Уэлч) и теория удовлетворения предпочтений инвесторов (Х. Бэйкер, Дж. Вурглер) имеют общее основание – структура собственников бизнеса определяет дивидендную политику. В разре-

зе первой теории главным фактором предпочтения акционеров являются экономически эффективные решения в части налоговых ставок на дивиденды и капитализационный доход, в то время как во второй нет выделения причин поведения собственников. Сегодня, эта точка зрения близка И.А. Киршину [8, стр. 36].

Говоря об субъектах дивидендных решений, следует опираться на их степень вовлеченности в данный вопрос. Рассматриваемые авторы делают акционеров на тех, кто увеличивает свое благосостояние за счет дивидендов, и тех, чьи интересы обеспечивает капитализация. Результаты этого выбора тесно связаны явно (защита корпоративных выгод) и неявно (отстаивание личных благ) с интересами другого субъекта – менеджмента фирмы. Говоря об иных заинтересованных лицах, следует упомянуть о кредиторах и государстве. Интересы первого не отражаются отдельно в дивидендной политике: изложенные ограничения в дивидендных ковенантах не всегда олицетворяются каким-либо его опосредованным участием – компания может самостоятельно менять ограничения ввиду целей своей финансовой политики [6, стр. 504]. Государство рассматривается опосредованно, через налогообложение.

Далее рассматривается прикладной аспект реализации современной дивидендной парадигмы.

Целевая установка является первой из категорий и представляет чисто экономи-

ческий факт обеспечения благосостояния акционеров, как и в случае с целью функционирования частного бизнеса.

Следующей категорией выступает база исчисления дивидендов. В теории и на практике отдается предпочтение показателю чистой прибыли: в российском законодательстве есть прямые указания на этот счет [1]. Экономически данный показатель имеет и преимущества, и недостатки, что в совокупности позволяет выполнять эту роль. Если исходить из социальной стороны, его применение имеет спорный характер: он является учетным, что в реалиях современной бухгалтерской дисциплины не позволяет говорить о непрерывности деятельности, это – нарушение концепции устойчивого развития. Чистая прибыль не отражает наличия финансовых ресурсов у фирмы, что негативным образом влияет на ESG-программы ввиду риска долгового финансирования. Тезис, гласящий что все инвестиции компанией уже осуществлены и риск ущерба минимален, нивелируется ее текущим характером – стратегическое развитие ею не учитывается.

Субститутом прибыли является свободный денежный поток, преимущество которого заключается в фактическом отражении наличных ресурсов. В плане устойчивого развития бизнеса, он также имеет ряд слабых мест. Во-первых, присутствие амортизационных начислений в нем, которые являются расходами компании, становятся причиной снижения стабильности ее деятельности. Во-вторых, доминанция метода начисления смещает его в оценке реальной эффективностью бизнеса. Его применение встречается как в зарубежных научных трудах – М.М. Макси, Т.Р. Робинсон и др., так и отечественных – А.Н. Бродунов и др. [6, стр. 222], [7, стр. 44], [14, стр. 21]. В прикладной сфере оно отражается в дивидендных политиках Exxon Mobil, ПАО «АЛРОСА» [20], [27].

Также есть вариант, комбинирующий оба ранее рассматриваемых параметра. М. Дженсен в своей теории указывает на их одновременное использование. Примером из практики служит ПАО «Северсталь» [25]. Однозначно сказать, что он является лучшим с точки зрения устойчивого развития нельзя, хотя комбинация показателей в некоторой степени позволяет уменьшить негативные эффекты.

Третьей категорией являются детерминанты и ограничения. Характер первых заключается в отсутствии их декларации компанией. Вторые предполагают открытую форму демонстрации условий, которые организация либо принудительно, либо добровольно исполняет.

Специфика детерминантов не позволяет выделить какие-либо группы показателей из-за добровольного и не явного характера их использования компанией. Однако важно, что среди предприятий применяются ESG-детерминанты в компании «Toyota», фиксируя их в дивидендной политике [22].

Что касается ограничений в российской действительности, то существует п. 1 ст. 43 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ, гласящий о невозможности выплаты дивидендов при стоимости чистых активов меньше совокупного размера уставного капитала и резервного фонда [1], [2]. Также, существуют положения пп. 2 п. 3 ст. 9.1 и п. 1 ст. 63 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ, запрещающие выплату дивидендов в период действия процессов, связанных с банкротством юридического лица [4].

В плане проникновения ESG-ограничений в государственное регулирование дивидендов зарубежных и отечественных компаний однозначно сказать не представляется возможным. Это вытекает из спорности существования отложенного механизма учета данных, связанных с социальной сферой, измерение которых в корпоративной среде является несколько более ранним шагом, чем установление полноценного анализа ESG-эффективности бизнеса, обуславливающего регулирование дивидендных потоков [28].

В качестве устанавливаемых организацией ограничений следует отметить взаимодействие со своей долговой нагрузкой. В отечественной практике распространено использование соотношения чистого долга к EBITDA и его аналоги (например, Чистый долг/FreeCashFlow). В качестве ограничительного условия для формирования сумм дивидендов его используют ПАО «Северсталь», ПАО «НЛМК» [25], [26]. Иным вариантом ограничения выступает дивидендная доходность с увязкой на рыночную цену акций: этот подход используется компаниями Apple, Microsoft [21], [23].

Последней категорией является определение периода, за который реализуется определенное дивидендное решение. Теоретически, в настоящее время могут использоваться два способа периодичности выплат.

Дискретный способ предполагает формирование дивидендов за конкретный интервал времени (например, за год). Его применение широко представлено в дивидендных теории и практике.

Непрерывный способ основывается на применении техник сглаживания и имеет два типа: перманентный (в период включаются все время функционирования предприятия) и лимитированное (в состав входят определенные отчетные периоды). Пример первого раскрывается в статье М. И. Лисицы: он может быть использован менеджерами фирмы для сглаживания колебаний чистой прибыли, из которой подразумевается дивидендная выплата [18, стр. 60]. Для второго примером может послужить модель Д. Линтнера, в которой для переменной «предыдущие дивиденды» временной лаг в один шаг является наиболее предпочтительным в общем случае. Также, может служить иллюстрацией работа Д. Э. Авино и др., в которой авторы утверждают о наличии влияния на дивиденды не только данных текущего времени, но и сведений с временным лагом [10, стр. 2850].

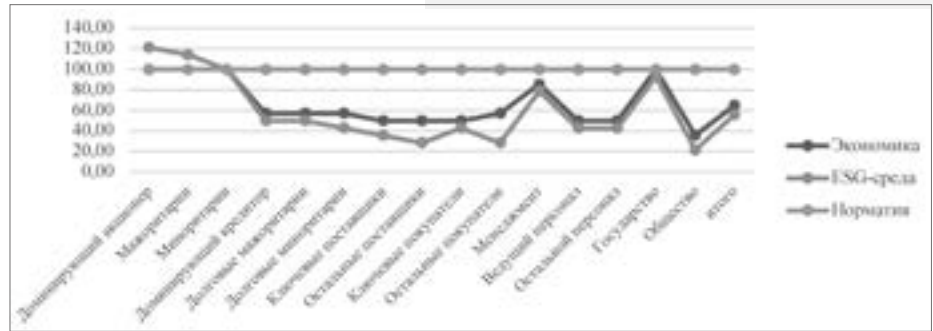


Рис. 1. Результаты интегральной балльно-рейтинговой оценки, %.

денды не только данных текущего времени, но и сведений с временным лагом [10, стр. 2850].

2.2. Методология оценки соответствия дивидендной парадигмы современной ESG-повестке

Первым этапом данной процедуры является выставление баллов по группам стейкхолдеров, для чего используется следующая система:

- 3 балла – абсолютное соответствие;
- 2 балла – нормальное соответствие (основано на учете подавляющей роли субъектных преимуществ и является нормативным значением рейтинга);
- 1 балл – спорное или потенциальное соответствие;
- 0 баллов – не имеет соответствия.

Данная оценка проводится в зависимости от следующих положений:

- объекты и их роли позволяют сфокусироваться на целях дивидендной политики;
- база исчисления дивидендов, ограничения, связанные с ними и период, за который они формируются, конкретизируют фактическое проявление объектов, с которыми связаны интересы стейкхолдеров;
- детерминанты дивидендов не входят в расчет в виду вероятностного их наличия и отсутствия декларативного характера при формировании данного рода решений, а цель сама по себе является исключительно экономическим аспектом существования дивидендной политики из-за чего может повлиять на объективную оценку.

Вторым этапом данного процедуры выступает расчет степени вовлеченности дивидендной политики в обеспечении социальных корпоративных целей, который основывается на сравнении экономического и социального параметров удовлетворенности заинтересованной стороны в условии формирования политики дивидендов. Они предполагают простую среднюю от суммы баллов по группе стейкхолдеров при нормативном значении для элемента дивидендной парадигме, равным двум баллам:

$$R_s = \frac{\sum E}{n^{E+2}} * 100 \%,$$

где E – количество баллов по элементу парадигмы в социальном или экономическом направлении;

n^E – количество элементов парадигмы.

3. Результаты и обсуждение их причин

Первый этап оценки сопряжения дивидендной парадигмы и современной ESG-повестки демонстрируется в табл. 2.

Доминирующий акционер является основным бенефициаром в части удовлетворения собственных интересов. Фактическое подчинение ему предприятия обуславливает объективность всех условий ее дивидендной политики его целям. Ситуация вокруг мажоритарных собственников несколько иная ввиду их большей степени склонности к краткосрочному владению акциями по сравнению с первой группой стейкхолдеров, а также отсутствием возможности каждого отдельного члена проводить решения по своему усмотрению. Миноритарная группа акционеров отличается от первых двух за счет того, что в большинстве случаев их интерес направлен на извлечение текущей выгоды, а положение ESG-сферы предприятия оказывает на них влияние, опосредованное повышением их благосостояния.

Корпоративные кредиторы не имеют соответствия с нормативными значениями для каждой из групп. Они не получают какой-либо пользы от выплаты дивидендов фирмой, кроме спорного способа демонстрации фирмой своего благополучия. База исчисления дивидендных платежей также в дискуссионной степени способна удовлетворять их предпочтениям: она ненадежно отражает финансовое положение организации на дискретную дату. С точки зрения ограничений все, кроме миноритариев, способны влиять на условия предоставления ими заемного финансирования, последние представлены в основном долговыми ценными бумагами фирмы.

Интересы контрагентов и персонала фирмы наименее представлены в рамках современного дивидендного подхода:

- дивиденды повышают риск неплатежеспособности их контрагента;
- баланс между дивидендами и капитализацией не имеет для этих групп объективного разъяснения механизма его построения;
- база исчисления дивидендов не является прозрачной в плане эффективности бизнеса;
- дискретный период начисления не позволяет учесть стратегическое влияние принятия дивидендных решений;
- в целом дивидендная политика не отражает тенденций устойчивого развития компании.

Оценка соответствия современной дивидендной политики компании интересам стейкхолдеров

Стейкхолдеры	Дивиденды	Капитализация	Балансирование дивидендов и капитализации	База исчисления дивидендов	Ограничения	Период, за который осуществляется дивидендный цикл
1. Экономические интересы						
Доминирующий акционер	3	3	3	3	2	3
Мажоритарии	3	3	3	3	2	2
Миноритарии	3	2	2	2	2	3
Доминирующий кредитор	1	2	1	1	2	1
Долговые мажоритарии	1	2	1	1	2	1
Долговые миноритарии	1	2	1	1	2	1
Ключевые поставщики	1	2	1	1	1	1
Остальные поставщики	1	2	1	1	1	1
Ключевые покупатели	1	2	1	1	1	1
Остальные покупатели	1	2	1	2	1	1
Менеджмент	2	3	2	1	2	2
Ведущий персонал	0	3	1	1	1	1
Остальной персонал	0	3	1	1	1	1
Государство	2	3	3	2	2	2
Общество	0	1	1	1	1	1
2. Интересы в области устойчивого разви						
Доминирующий акционер	3	3	3	3	2	3
Мажоритарии	3	3	3	3	2	2
Миноритарии	2	2	3	2	2	3
Доминирующий кредитор	0	2	1	1	2	1
Долговые мажоритарии	0	2	1	1	2	1
Долговые миноритарии	0	3	1	1	0	1
Ключевые поставщики	0	1	1	1	1	1
Остальные поставщики	0	1	1	1	1	0
Ключевые покупатели	0	2	1	1	1	1
Остальные покупатели	0	2	1	1	0	0
Менеджмент	1	3	2	1	2	2
Ведущий персонал	0	3	1	1	1	0
Остальной персонал	0	3	1	1	1	0
Государство	1	3	3	2	2	2
Общество	0	1	1	1	0	0

Экономические интересы управления компании прочно подтверждены современным взглядом на принятие дивидендных решений во всех рассматриваемых областях, кроме спорных для него выплаты дивидендов и базы их исчисления.

В первом случае это объясняется неоднозначным влиянием данного рода решений на инвестиционную привлекательность и при этом фактически оттоком находящихся в его распоряжении финансовых ресурсов, а во втором – есть сходство с одним из перечня, выводов, свойственных контрагентам: преувеличение корпоративных возможностей и т.д. Социальные аспекты заинтересованности данной группы субъектов имеют схожие характеристики удовлетворения как для собственников, хотя и несколько ниже, что объясняется с позиции подвластности конструирования дивидендной политики решениям акционеров.

Государственные интересы характеризуются удовлетворением экономической

стороны текущей корпоративной дивидендной политики, что определяется налогами с дивидендов, некоторым повышением финансовой устойчивости предприятия при дивидендной капитализации, а также юридическими аспектами, установленными им самим. С социальной точки зрения, в современной действительности заинтересованность государства может не вполне удовлетворяться из-за того, что дивиденды весьма с низкой долей вероятности способствуют ESG-развитию фирмы.

Для общества современное положение дивидендной стратегии фирмы не может быть удовлетворительным, причинами чего является риски финансовой устойчивости фирмы и отсутствие стимулов к ее социальному развитию.

На рис. 1 демонстрируется интегральные оценки сопряжения парадигмы выплаты дивидендов с устойчивым развитием.

Как видно из рис. 1, средняя оценка обо-

иходятся существенно ниже нормативного значения: в количественном выражении для экономики разрыв составляет 35,27 %, а для социальной сферы – 44,20 %. Разрыв между экономической и социальной средами составляет 13,79 %.

В связи с полученными результатами приведенной ранее оценки становится очевидно, что современная дивидендная политика отстает в своем развитии от глобального тренда устойчивого развития. Ее экономическая и социальная сферы не соответствуют интересам большинства групп стейкхолдеров. Поиск причин сложившейся ситуации ограничивается выдвиганием двух гипотетических утверждений, связанных с отчетностью фирмы.

Первая гипотеза гласит: отсутствие объективных сведений об устойчивом развитии компании ведет к искаженному результату сопоставления ее экономических и социальных данных, их оперативной и стратегической взаимосвязи.

upload/iblock/c50/Dividendnaya-politika-Gruppy-NLMK.pdf

26. Дивидендная политика / Официальный сайт ПАО «Северсталь». – URL: <https://severstal.com/rus/ir/dividends/>

27. Положение о дивидендной политике АК «АЛРОСА» (ПАО) / Официальный сайт АК «АЛРОСА» (ПАО). – URL: <https://alrosa.ru/upload/iblock/bcf/Положение-о-дивидендной-политике.pdf>.

28. Правовое регулирование публичной нефинансовой отчетности в иностранных государствах / Центр международных и сравнительно-правовых исследований – 2020. – URL: https://icrc.ru/storage/publication_pdf/ЦМСПИ_Нефинансовая-отчетность_1649174162.pdf.

References

1. Federal Law No. 208-FZ dated December 26, 1995 (as amended on October 7, 2022, as amended on December 19, 2022) “On Joint Stock Companies” (as amended and supplemented, entered into force on January 1, 2023) // System “Consultant Plus”.

2. Federal Law No. 14-FZ dated 02/08/1998 (as amended on 04/16/2022) “On Limited Liability Companies” / Consultant Plus System.

3. Federal Law of December 6, 2011 No. 402-FZ “On Accounting” / GARANT System.

4. Federal Law of October 26, 2002 No. 127-FZ (as amended on December 28, 2022) “On Insolvency (Bankruptcy)” / Consultant Plus System.

5. Draft Federal Law “On Public Financial Reporting” / System “Consultant Plus”.

6. Financial Reporting and Analysis / CFA Program Curriculum // Level 1 – Vol 3. – 2020 – 691 p.

7. Brodunov A.N. Study of dividend policy and its influence on the value of shares of Russian corporations: (on the example of corporations in the metallurgical industry) / A.N. Brodunov, K.G. Bunevich, E.S. Polovinkina; Moscow University named after S.Yu. Witte. – M.: Moscow University named after S.Yu. Witte, 2021. – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=46566537>

8. Kirshin I.A. Strategic financial management: textbook / I. A. Kirshin. - Kazan, Kazan. univ., 2019. – URL: https://kpfu.ru/staff_files/F1283981807/UMP_Kirshin.pdf

9. Anderson W. Dividend payout and executive compensation: theory and evidence from New Zealand. / W. Anderson, N. Bhattacharyya, C. Morrill, H. Roberts // Accounting & Finance. – 2020. – Vol. 60. – Rr. 1007-1022. –

URL: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/acfi.12399>

10. Avino D.E. The Predictive Power of the Dividend Risk Premium. / D.E. Avino, A. Stancu, C.W. Simen // Journal of Financial & Quantitative Analysis. – 2021. – Vol. 56. Issue 8. – Pp. 2843-2869. – URL: <https://www.cambridge.org/core/journals/journal-of-financial-and-quantitative-analysis/article/predictive-power-of-the-dividend-risk-premium/1036D9A7BAF6872592595BDD01334510>

11. Kengatharan L. Dividend policy and share price volatility: evidence from listed non-financial firms in Sri Lanka. / L. Kengatharan, J.S.D. Ford // International Journal of Business & Society. – 2021. – Vol. 22. – Issue 2. – Pp. 227-239. – URL: <https://publisher.unimas.my/ojs/index.php/IJBS/article/view/3172>

12. Kaplan Z. Investment as the Opportunity Cost of Dividend Signaling. / Z. Kaplan, G. Perez-Cavazos // Accounting Review. – 2022. – Vol. 97. – Issue 3. – Pp. 279-308. – URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3393065.

13. Krasodomska J. Extended external reporting assurance: current practices and challenges. / J. Krasodomska, R. Simnett, D. L. Street // Journal of International Financial Management and Accounting. – 2021. – Vol. 32, no. 1. – Pp. 104-142. – URL: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/jifm.12127>.

14. Maksy M.M. Is Free Cash Flow Value Relevant? The Case of the U.S. Financial Institutions Sector // Journal of Accounting & Finance (2158-3625). – 2019. – Vol. 19. – Issue 9 – Pp. 10-22. – URL: <https://web.p.ebscohost.com/ehost/detail/detail?vid=7&sid=c5564774-ec34-4f76-a509-0c325fc8b421%40redis&bdata=JmXhbmC9cnUmC210ZT11aG9zdC1saXZlJnNjb3B1PXNpdGU%3d#AN=141657818&db=bth>

15. Shleifer A. A Survey of Corporate Governance / A. Shleifer, R. W. Vishny // Journal of Finance – 1997. – Vol. 52. – Issue 2 – Pp. 737-783. – URL: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1540-6261.1997.tb04820>.

16. Calle O.V. Dividend policy of the company as a tool for managing image and investment attractiveness / O.V. Calle, O.A. Elina // Bulletin MIRBIS. – 2019. – No. 2(18). – pp. 85-92. – URL: <https://cs.journal-mirbis.ru/-/uJLLmH5LgMnqJ3z1uVDHQ/sv/document/1c/95/02/521295/567/85-92.pdf?1565688179>

17. Kaspina R.G. Audit of non-financial information / R. G. Kaspina, N. O. SamoiloVA //

Accounting. Analysis. Audit. – 2020. – T. 7, No. 4. – P. 71-80. – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=44039202>

18. Lisitsa M.I. Dividend policy: fundamental significance, review and analysis of the consistency of concepts, dividend smoothing model // Scientific journal of NRU ITMO. Series: Economics and environmental management. – 2022. – No. 3. – P. 57-68. – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=49551761>

19. Pavlova E.A. Analysis of methods of external and internal environmental management of organizations, ways to minimize greenwashing / E.A. Pavlova, A.R. Druzhinina, D.S. Ivanov // Scientific journal of NRU ITMO. Series: Economics and environmental management. – 2022. – No. 1. – Pp. 126-133. – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=48287567>

20. Dividend information / Official website of Exxon Mobil Corporation. – URL: <https://corporate.exxonmobil.com/investors/investor-relations>

21. Dividends and Stock History / Microsoft official website. – URL: <https://www.microsoft.com/en-us/Investor/dividends-and-stock-history.aspx>

22. Dividends / IR Stock Information & Ratings // Toyota Motor Corporation – URL: https://global.toyota/en/ir/stock/dividend/?pa-did=ag478_from_right_side

23. Investor Relations: Dividend History / Official Apple website. – URL: <https://investor.apple.com/dividend-history/default.aspx>.

24. IIRC concept: International Integrated Reporting Standard / IFRS Foundation – URL: https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/04/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf

25. Dividend policy / Official website of PJSC Novolipetsk Metallurgical Plant. – URL: <https://nlmk.com/upload/iblock/c50/Dividendnaya-politika-Gruppy-NLMK.pdf>

26. Dividend policy / Official website of PJSC Severstal. – URL: <https://severstal.com/rus/ir/dividends/>

27. Regulations on the dividend policy of AK ALROSA (PJSC) / Official website of AK ALROSA (PJSC). – URL: <https://alrosa.ru/upload/iblock/bcf/Regulations-on-dividend-policy.pdf>.

28. Legal regulation of public non-financial reporting in foreign countries / Center for International and Comparative Legal Research – 2020. – URL: https://icrc.ru/storage/publication_pdf/TsMSPI_Non-financial_reporting_1649174162.pdf.

ВС РФ напомнил: если суд признал право на самострой, разрешение на ввод в эксплуатацию не нужно

Суд признал право собственности компании на здание, площадь которого ранее самовольно увеличило другое лицо. Решение вступило в силу. Затем компанию оштрафовали за использование объекта без разрешения на ввод в эксплуатацию и обязали устранить нарушение.

ВС РФ напомнил позицию своего Пленума: после того, как судебный акт о признании права собственности на самовольную постройку вступил в силу, владелец объекта вправе его использовать. При этом получать разрешение на ввод в эксплуатацию не нужно.

Таким образом, штраф и предписание незаконны.

Документ: Определение ВС РФ от 22.02.2024 N 305-ЭС23-21329

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

Editorial Board

Chaya Vladimir Tigranovich,
Editor-in-Chief, Doctor of Economics, Professor, Academician of the Russian Academy of Sciences, Chief Researcher of the Department of Accounting, Analysis and Audit of the Faculty of Economics of Lomonosov Moscow State University, Vice President, founder of the SRO Audit Association «Sodruzhestvo», chaya@auditor-sro.org

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

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

Chechina Maria Vladimirovna,
Executive secretary, info@auditrf.ru

Chupakhina Natalia Iliinichna,
Doctor of Economics, Professor of Department «Economics and Management» of Starooskolskii Technological Institute n.a. A.A. Ugarov (branch) «MISiS». st_chupahina@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

Aliev Zubayir Magomedbibirovich
Phd, Professor, Rector of the Taganrog Institute of Management and Economics, Honored Worker of the Higher School of the Russian Federation

Avakov Sergey Yuryevich
Phd Economics, Member of the Board - Auditor of the Concept Gallery JLLC, (Republic of Belarus)

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

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

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

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

Khurumova Irina
Coordinator of the international editorial Board, AUDIT HOUSE LLC CEO

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

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

Lukashov Andrey Ivanovich
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

