



www.auditrf.ru • ISSN 2227-9288

2 (190) • 2024

АУДИТ



Будущее аудита – стратегия его развития.

Алтухов Кирилл Викторович, член Правления СРО ААС, Член Комитета по аудиту ОЗО, председатель Комитета СРО ААС по бюджету, член Совета по аудиторской деятельности, директор Департамента аудита в России и СНГ АО «КПМГ».

Входит в «Перечень ВАК ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертации на соискание ученой степени доктора и кандидата наук» и список журналов МГУ рекомендованных для публикаций.

Редакционная коллегия

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

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, guzow@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

Харабадзе 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

Бухгалтерский учет

Аудит

- Методическое обеспечение аудиторской проверки основных средств на начальной стадии их жизненного цикла
Авторы: Широбоков В.Г., Логвинова Т.И., Волкова Н.Н... 2
- Исследование эволюции кодекса профессиональной этики аудиторов России
Автор: Хахонова Н.Н. 7
- Система показателей оценки состояния внутреннего аудита бюджетного учреждения
Авторы: Чая В.Т., Турищева Т.Б. 14

Бухгалтерский учет

- Оптимизация структуры бухгалтерского баланса на основе инновационного подхода к оценке финансовой устойчивости
Авторы: Удовикова А.А., Марченкова И.Н. 17

Экономический анализ

- Анализ, контроль (надзор) и аудит товаров и сделок в условиях цифровой экономики
Автор: Ткач А.А. 23
- Анализ влияния инвестиций в экологические, социальные и управленческие аспекты на стоимость компании
Авторы: Бокатенко И.Ю., Зенкина И.В. 29
- Вербальная оценка вероятности экономических событий и ее применение при аудите корпоративной отчетности
Авторы: Булыга Р.П., Гисин В.Б., Сафонова И.В. 32
- ESG-повестка в российских компаниях
Автор: Меликян А.А. 40
- Проблема развития традиционных бизнес-моделей в условиях цифровизации рынков на примере компаний FMCG-сектора
Авторы: Белянинов Д.А., Суйц В.П. 45

МФСО

- Единый план счетов в государственном секторе: проблемы и перспективы применения
Автор: Ерназарова З.А. 48

Финансы, кредит и денежное обращение

- Сущность бюджетного мониторинга
Автор: Лукашов А.И. 52

Практика бухгалтерской и аудиторской деятельности

- Цифровая трансформация бизнеса: состояние и перспективы развития
Авторы: Николаев В.А., Сус А.П. 56

Экономика и управление

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 3.06.2024 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.

Table of contents

Accounting, Statistics

- Methodological support of the audit of the audit of fixed assets at the in-itial stage of their life cycle
Autors: Shiribokov V.G, Ljgvinova T.I, Volkova N.N. 2
- A study of the evolution of the code of professional ethics of auditors in Russia
Autor: Khakhonova N.N. 7
- The system of indicators for assessing the state of internal audit of a budgetary institution
Autors: Chaya V.T., Turischeva T.B. 14
- Optimization of the balance sheet structure based on an innovative approach to assessing financial stability
Autors: Udovikova A.A, Marchenkova I.N. 17
- Analysis, control (supervision) and audit of goods and transactions in the digital economy
Autor: Tkach A. A. 23
- Analysis of the impact of investments in environmental, social and managerial aspects on the value of the company
Autor: Bokatenko I.J., Zenkina I.V. 29
- Verbal assessment of the probability of economic events and applications of verbal probabilities in auditing of corporate reporting
Autors: Bulyga R.P., Gisin V.B, Safonova I.V. 32
- ESG-agenda in Russian companies
Autor: Melikian A.A. 40
- The Problem of development of traditional business models in the conditions of digitization of markets by the example of companies in the FMCG sector
Autors: Belianinov D.A., Suyts V.P. 45

MFSO

- Unified chart of accounts in the public sector: problems and prospects for application
Autor: Ernazarova Z.A. 48

Finance, credit and money circulation

- The essence of budget monitoring
Autor: Lukashov A.I. 52

Practice of accounting and auditing

- Digital business transformation: state and development prospects
Autors: Nikolaev V.A., Sus A.P. 56

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 3.06.2024

General circulation – 1750 copies. Order No.

Аудит 5.2.3 УДК 657.6

ШИРОБОКОВ Владимир Григорьевич,
д.э.н., профессор, заведующий кафедрой
бухгалтерского учета и аудита
Воронежского государственного аграрного университета
имени императора Петра I,
ssn3@bk.ru

ЛОГВИНОВА Тамара Ивановна,
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Воронежского государственного аграрного университета
имени императора Петра I,
tam.logvinova@yandex.ru

ВОЛКОВА Наталья Николаевна,
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Воронежского государственного аграрного университета
имени императора Петра I,
natavolk73@yandex.ru

Методическое обеспечение аудиторской проверки основных средств на начальной стадии их жизненного цикла

Аннотация. Введение в отечественную систему бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» существенно трансформировало методическое обеспечение аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в части этих важнейших объектов внеоборотных активов. Для повышения качества и надежности результатов аудита учетной информации об объектах основных средств без значительного увеличения его трудоемкости необходима разработка детальных методических руководств, охватывающих все этапы аудиторской проверки, что и определило цель настоящего исследования. В работе проанализировано влияние положений федеральных стандартов на риски существенного искажения финансовой отчетности в разрезе стадий жизненного цикла исследуемых активов. Детальные исследования направлены на выработку практических рекомендаций по планированию и проведению аудиторских процедур, охватывающих проверку учетной информации на начальной стадии жизненного цикла основных средств – их создания. Практическая значимость исследования состоит в возможности применения его результатов в качестве методического обеспечения аудита учетных сведений об объектах основных средств для повышения качества и надежности его выводов.

Ключевые слова: аудит, аудиторские процедуры, бизнес-процессы, жизненный цикл, информация, капитальные вложения, контрольные точки, методика, основные средства, риск, федеральные стандарты бухгалтерского учета.

SHIROBOKOV Vladimir Grigorievich,
Doctor of Economics, Professor,
Head of the Department of Accounting and Auditing
Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great,
ssn3@bk.ru

LOGVINOVA Tamara Ivanovna,
Candidate of Economics,
Associate Professor of Accounting and Auditing Department,
Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great
tam.logvinova@yandex.ru

VOLKOVA Natalia Nikolaevna,
Candidate of Economics, Associate Professor
of Accounting and Auditing Department,
Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great,
natavolk73@yandex.ru

Methodological support of the audit of the audit of fixed assets at the initial stage of their life cycle

Abstract. The introduction of the FSB 6/2020 «Fixed Assets» into the domestic accounting system has significantly transformed the methodological support for auditing the reliability of accounting (financial) statements in terms of these most important objects of non-current assets. To improve the quality and reliability of the audit results of accounting information on fixed assets without significantly increasing its

complexity, it is necessary to develop detailed methodological guide-lines covering all stages of the audit, which determined the purpose of this study. The paper analyzes the impact of the provisions of FSB 6/2020 «Fixed assets» on the risks of material mis-statement of financial statements in the context of the stages of the life cycle of the assets under study. Detailed research is aimed at developing practical recommendations for planning and conducting audit procedures covering the verification of accounting information at the initial stage of the life cycle of fixed assets – their creation. The practical significance of the study lies in the possibility of applying its results as a methodological support for auditing accounting information about fixed assets to improve the quality and reliability of its conclusions.

Keywords: audit, audit procedures, business processes, life cycle, information, capital investments, control points, methodology, fixed assets, risk, federal accounting standards.

Последние годы ознаменовались существенными изменениями в методологии и методике учета отдельных видов активов коммерческих организаций. В частности, введение в действие федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ) затронуло критерии признания, порядок оценки, способы и методики расчета амортизации основных средств, требования к формированию учетной информации о капитальных вложениях и об объектах, возникающих при получении (предоставлении) имущества в аренду. Появилась обязанность экономических субъектов тестировать объекты основных средств на предмет их обесценения с учетом требований МСФО и др. Кроме того, как справедливо отмечают Чая В.Т. и Чупахина Н.И. [12], на развитие бухгалтерского учета существенное влияние оказывают процессы цифровизации экономики.

Перечисленные новации в бухгалтерском учете обусловили потребность в совершенствовании методики аудиторской проверки отдельных элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности. Представляется, что применительно к основным средствам такая методика должна быть разработана в соответствии со стадиями их жизненного цикла.

В деятельности любой организации основные средства проходят несколько стадий своего жизненного цикла: создание актива; получение экономических выгод от эксплуатации актива; выбытие актива.

На начальной стадии инвестиционного процесса, по результатам бизнеспланирования и обоснования инвестиционного решения, осуществляется проектирование строительства объекта основных средств и реализация проекта либо осуществляется процесс закупки объекта. С позиции экономической, бухгалтерской и контрольной работы на начальной стадии жизненного цикла основных средств можно выделить следующие бизнес-процессы: строительство зданий и сооружений хозяйственным и подрядным способом; приобретение у поставщиков; изготовление инвентаря в собственных ремонтных мастерских; приобретение по лизингу; безвозмездное поступление; выявленные излишки при инвентаризации и др. В сельском хозяйстве имеют место особые бизнес-процессы, обусловленные отраслевой спецификой: перевод животных

в основное стадо; выращивание многолетних насаждений [11].

Стадия получения экономических выгод от эксплуатации актива предполагает истощение ресурсов (основных средств) в форме амортизации и убытка от обесценения; переоценку активов. Кроме того, на этой стадии осуществляется техническое обслуживание и текущий ремонт объектов основных средств; а также может возникать потребность и необходимость в осуществлении модернизации и реконструкции.

Стадия выбытия актива обусловлена нецелесообразностью дальнейшего использования основного средства и неспособность его приносить организации экономические выгоды в будущем. Основными элементами данной стадии жизненного цикла основного средства с позиции бухгалтерского учета и аудита выступают: ликвидация объекта основных средств, его продажа, передача в счет вклада в уставный капитал, списание вследствие недостачи и др.

Все стадии жизненного цикла основных средств предполагают использование соответствующих учетных процедур. Так, при отражении информации об основных средствах в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022-2023 гг. коммерческие организации руководствовались требованиями вступивших в силу в 2022 году Федеральных стандартов бухгалтерского учета – ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденных приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н [7].

Очевидно, что усложнение учетных процедур в отношении основных средств, капитальных вложений значительно повысило риски существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности. Представляется, что эти обстоятельства должны быть учтены на всех стадиях жизненного цикла основных средств и на всех этапах организации и проведения аудита бухгалтерской отчетности. На этапе планирования проверки следует идентифицировать существовавшие ранее, модифицированные и вновь появившиеся риски существенного искажения, актуализировать общую стратегию и план аудита; этап непосредственной проверки характеризуется изменением состава и объема аудиторских процедур по существу. Большинство аудиторских процедур,

типичных для плана аудита учетной информации о внеоборотных активах, получает новое содержание и иную последовательность проведения.

В связи с переходом на ФСБУ 6/2020 «Основные средства» внимание аудиторов должно быть акцентировано на ряде «ключевых по риску» вопросов проверки и связанных с ними аудиторских процедурах, способных минимизировать риски существенного искажения финансовой отчетности.

Суть риска существенного искажения информации об основных средствах по-прежнему выражается вероятностью недостоверного формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражающих сведения об основных средствах (балансовая и первоначальная стоимость, накопленная и начисленная амортизация, суммы переоценки, убытки от обесценения и др.). При этом общий риск существенного искажения определяется рядом частных рисков, таких как неправильное определение первоначальной и ликвидационной стоимости объектов основных средств, ошибки в расчетах амортизации и др. Также с применением ФСБУ 6/2020 увеличивается число причин, обуславливающих эти риски (табл.1).

Перечисленные причины рисков существенного искажения определяют состав аудиторских процедур, которые должны быть включены в план аудиторской проверки.

Аудит инвентарного состава основных средств. Проверку по существу следует начинать с процедуры аудита инвентарного состава основных средств, которая направлена на проверку правильности отнесения активов к основным средствам с учетом изменений в их перечне и критериях, введенных ФСБУ 6/2020. В этой процедуре, в свою очередь, можно выделить несколько контрольных точек аудирования:

- 1) классификация основных средств по видам и группам;
- 2) изменения в инвентарном составе основных средств;
- 3) определение стоимостного лимита основных средств.

Охарактеризуем их подробнее. Итак, при аудите классификации основных средств следует исходить из того, что ФСБУ 6/2020 предусматривает их представление по видам и группам. Например, основные средства

могут быть классифицированы по видам: недвижимость, машины и оборудование, транспортные средства и др.

Внутри такого вида как «недвижимость» могут быть выделены группы: жилые здания, производственные помещения, складские помещения и др.

Данная классификация необходима, так как ФСБУ 6/2020 допускает применение для разных групп основных средств различных способов последующей оценки и начисления амортизации. Следовательно, аудиторам необходимо проверить обоснованность выделения групп основных средств как совокупности объектов основных средств одного вида, объединенных исходя из одинаковых условий их использования.

Следует обратить внимание, что в ФСБУ 6/2020 приведен исчерпывающий перечень видов основных средств. В частности, отсутствует упоминание о ряде объектов, используемых в организациях АПК: земельные угодья, многолетние насаждения, рабочий, продуктивный, племенной скот

и т.д. [1]. Следовательно, аудиторы должны убедиться, что указанные объекты вошли в состав основных средств проверяемой организации и правильно классифицированы по видам и группам.

Также аудиторам следует проконтролировать включена ли в состав основных средств такая группа активов как инвестиционная недвижимость, которая заменила прежнюю группу «доходные вложения во внеоборотные активы», только с изменившимися правилами оценки.

Типичная для аудита процедура проверки инвентарного состава основных средств также вошла в состав ключевых процедур, требующих повышенного внимания. В частности, это обусловлено одним из нововведений в учетной теории и практике, заключающемся в следующем: начиная с 2022 года в качестве самостоятельных инвентарных объектов 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. Применение этого положения ФСБУ 6/2020 вызвало ряд вопросов у практикующих бухгалтеров [2, 4, 8 и др.] и требует особого контроля со стороны аудиторов.

При аудите этого аспекта следует исходить из понятия «инвентарный объект». Инвентарным объектом основных средств признается: «объект основных средств со всеми приспособлениями и принадлежностями; или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций; или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы» [7]. В тоже время при наличии у одного объекта основных средств нескольких частей, стоимость и сроки полезного использования которых существенно отличаются от стоимости и срока полезного

Таблица 1.

Причины рисков существенного искажения учетной информации об основных средствах

Стадии жизненного цикла основных средств	Причины рисков существенного искажения учетной информации об основных средствах	Взаимосвязь с внедрением ФСБУ 6/2020		
		Существовавшие до внедрения	Сохранившиеся и модифицированные	Обусловленные внедрением
1. Создание актива	Неверная классификация основных средств по видам и группам	+	+	-
	Неправильная идентификация инвентарных объектов	+	+	-
	Необоснованное исключение ряда «существенных» объектов из состава основных средств из-за: - увеличения лимита стоимости основных средств, - изменения подхода к его определению	+	+	-
	Неточное определение первоначальной стоимости основных средств, в т.ч. за счет сложности расчета оценочного обязательства на демонтаж и утилизацию объекта, охрану и восстановление окружающей среды	-	-	+
2. Получение экономических выгод от эксплуатации актива	Сложность процедур определения переоцененной (справедливой) стоимости объектов основных средств в силу фактора неопределенности	+	+	-
	Трудоемкость и субъективный характер оценок сумм обесценения основных средств, а также особенности отражения их в системе бухгалтерского учета	-	-	+
	Сложность прогнозирования ликвидационной стоимости объектов	-	-	+
	Неправильный расчет амортизации основных средств из-за неверно установленных СПИ или формулы расчета	+	+	-
	Сложность процедур пересчета и отражения в учете амортизации по полностью самортизированным, но используемым объектам основных средств	-	-	+
	Усложнение порядка расчета амортизации основных средств из-за пересмотра элементов амортизации	-	-	+
	Неверный расчет балансовой стоимости объектов основных средств	-	-	+
	Неправильная классификация и представление учетных сведений об основных средствах в соответствующих формах бухгалтерской (финансовой) отчетности	+	+	-
3. Выбытие актива	Нарушения в учетных записях по выбытию основных средств	+	+	+
	Неправильное определение финансового результата от списания объектов	+	+	-

использования объекта в целом, каждая такая часть признается самостоятельным инвентарным объектом. При этом отдельным объектам (частям объекта в целом) правилами их эксплуатации может быть предписан периодический (частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев) ремонт с обязательной заменой определенного агрегата (детали, узла). Такие агрегаты (детали, узлы) и должны учитываться как отдельные инвентарные объекты основных средств. Ведь каждый такой объект имеет меньший (или больший – при замене на последней стадии жизненного цикла комплекса в целом) срок службы, чем весь объект в целом, но может иметь существенную стоимость, которая, в тоже время, отличается от стоимости всего объекта. В качестве примера в сельском хозяйстве можно привести замену двигателя в тракторе, комбайне и т.д.

При аудите таких объектов следует учесть и положения п. 16 ФСБУ 26/2020 относительно того, что в капитальные вложения не включаются: затраты на поддержание работоспособности или исправности основных средств, их текущий ремонт. Следовательно, затраты на обычные ремонты, не продлевающие сроки полезного использования объекта, можно признавать расходами текущего периода. Таким образом эти затраты не относятся на увеличение стоимости объекта и не признаются отдельным инвентарным объектом. Учитывать их следует не на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», а на соответствующем счете, предназначенном для учета конкретных затрат (20, 23, 25 и т.д.).

Важной процедурой аудита становится проверка обоснованности установленного лимита стоимости основных средств, поскольку его размер влияет на оценку статьи «Основные средства» в бухгалтерском балансе, а также на величину элемента затрат «Амортизация» в пояснениях к бухгалтерской отчетности. Если такой лимит определен аудируемым лицом, требуется контроль за правильностью классификации в учете объектов, характеризующихся одновременно признаками основных средств, но имеющих стоимость ниже лимита. Эти объекты не должны признаваться основными средствами, а связанные с ними затраты отражаются одновременно в составе расходов периода, в котором они возникли.

Стоит отметить, что стоимостной лимит для основных средств устанавливался экономическими субъектами и до введения ФСБУ 6/2020 в пределах суммы 40 000 рублей – в бухгалтерском учете и 100 000 рублей – в налоговом учете. Объекты, обладающие признаками основных средств, но стоимостью ниже соответственно 40 000 – 100 000 рублей, аудируемое лицо учитывало в составе материально-производственных запасов. В настоящее время, по действующим нормативным актам, стоимость активов меньше установленного лимита необходимо сразу списывать на затраты по

мере приобретения. Аудитор должен проверить факт списания в переходный период с баланса организации активов, учтенных по ранее действующим правилам в составе материальных ценностей и подлежащих единовременному списанию в отчетном периоде в пределах величин вновь установленного лимита. При этом с применением указанного нормативного акта у бухгалтеров и аудиторов [3, 4, 5 и др.] также возник ряд дискуссионных вопросов относительно порядка определения величины лимита.

Во-первых, относительно того, должен ли он устанавливаться для единицы актива или группы активов с учетом существенности информации о таких активах. По этому поводу Министерство финансов России рекомендует более простой способ, а именно устанавливать лимит стоимости для отдельного объекта основных средств (Приложение к Письму Минфина России от 18.01.2022 № 07-04-09/2185, Письмо Минфина России от 25.08.2021 № 07-01-09/68312) [6]. Аналогичное указание содержится в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2022 год (приложение к письму Минфина от 23 декабря 2022 г. № 07-04-09/126779) [9]. При этом поясняется, что «указание на существенность информации об активах в п. 5 ФСБУ 6/2020 относится к величине лимита стоимости, а не размеру совокупности единиц актива (объекта учета), для которых устанавливается этот лимит» [7].

Следует заметить, что до выхода указанных пояснений ряд организаций применяли лимит для группы основных средств, руководствуясь при этом п. 8. Рекомендаций Р-126/2021-КпР Бухгалтерского методологического центра [10].

Представляется, что определение лимита стоимости основных средств для группы может быть рекомендовано для субъектов малого и среднего бизнеса.

Во-вторых, проблемным методическим вопросом бухгалтерского учета и аудита является размер стоимостного лимита. Большинство организаций устанавливают его в размере 100 000 рублей для исключения разниц между данными бухгалтерского и налогового учета. Однако ФСБУ 6/2020 ориентирует при установлении лимита руководствоваться принципом существенности информации об активах. При введении лимита часть объектов, отвечающих критериям основных средств, будет исключена из их состава и не будет формировать в бухгалтерском балансе статью «Основные средства». Поэтому необходимо оценить насколько изменилась величина лимита основных средств в организации, а также влияние размера лимита на статью «Основные средства» и на сумму амортизации основных средств в структуре затрат, а также показатели эффективности использования основных средств. Здесь могут быть выявлены два противоположных негативных ва-

рианта. Первый вариант – если аудируемое лицо установило низкое значение лимита. В этом случае большое количество малочисленных объектов будет учитываться в составе основных средств, по ним будет начисляться амортизация, проводиться оценка на обесценение и другие учетные процедуры, что будет создавать излишнюю трудоемкость учета. Второй вариант – если экономический субъект определил слишком высокое значение лимита стоимости основных средств. В этом случае большая часть объектов может быть необоснованно исключена из состава основных средств, что повлечет существенное изменение стоимости соответствующей статьи бухгалтерского баланса. На балансе у экономического субъекта не окажется необходимых для основного производства активов (машин, оборудования и др.). Кроме того, возрастут текущие затраты экономического субъекта, и, следовательно, уменьшатся финансовые результаты в целом и в расчете на акцию. При получении кредита экономический субъект может быть отнесен к низкому классу кредитоспособности, что повлечет за собой увеличение расходов на проценты за использование кредитом и размер получаемой ссуды. Таким образом, это повлияет на величину показателей, тестируемых при оценке непрерывности деятельности организации; решения пользователей бухгалтерской отчетности с точки зрения привлекательности бизнеса для инвесторов, заимодавцев, государственных органов, субсидирующих различные программы и др. При этом ослабевает контроль за сохранностью отдельных инвентарных объектов. Иными словами, с точки зрения ведения бизнеса полезнее будет выбрать меньший уровень лимита основных средств, чем больший.

Аудиторы в процессе проверки должны оценить, насколько существенно влияние установленного стоимостного лимита для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, т.е. не исключил ли клиент большую часть активов из состава основных средств. Специалистами в области бухгалтерского учета и аудита рекомендуется при определении размера лимита исходить из условия, что при его введении стоимость статьи «Основные средства» уменьшится не более чем на 20 процентов.

Для проверки обоснованности размера лимита, необходимо провести анализ структуры основных средств и структуры первого раздела бухгалтерского баланса, а также определить размер амортизации основных средств в структуре расходов аудируемого лица до введения лимита. Затем сопоставить насколько изменятся эти данные в бухгалтерской отчетности после введения стоимостного лимита основных средств. Таким образом, на основе анализа устанавливается совокупность «несущественных активов», способ учета которых не оказывает какого-либо существенного влияния на релевантные показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таблица 2.

Анализ структуры основных средств для оценки обоснованности размера стоимостного лимита

Состав основных средств	Организация А		Организация Б	
	Лимит стоимости ОС не установлен	Лимит стоимости ОС – 100 тыс. руб.	Лимит стоимости ОС не установлен	Лимит стоимости ОС – 100 тыс. руб.
Здание офисное, руб.	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000
Автомобиль, руб.	800 000	800 000	-	-
Ноутбуки, руб.	80 000	-	960 000	-
Итого, руб.	1 880 000	1 800 000	1 960 000	1 000 000
Изменение стоимости статьи «Основные средства», %	x	4,3	x	49,0

Например, в организации А в составе основных средств учтены следующие объекты по балансовой стоимости: здание – 1000000 руб., автомобиль легковой – 800000 руб., ноутбук – 80000 руб. В организации Б в составе основных средств учтены следующие объекты по балансовой стоимости: здание – 000000 руб., ноутбуки 12 штук общей балансовой стоимостью 960 000 рублей (балансовая стоимость 1 ноутбука 80000 руб.). При установлении стоимостного лимита основных средств в размере 100 000 рублей стоимость статьи «Основные средства» в организации А уменьшится на 80000 рублей или 4,3% от исходной величины, а в организации Б – на 49% (табл.2). Очевидно, что для последней организации лимит стоимости основных средств в 100 тыс. руб. является необоснованным.

Величина стоимостного лимита основных средств должна быть закреплена в учетной политике аудируемого лица, а его документальным оформлением может выступать бухгалтерская справка. Указанные документы будут выступать в качестве информационного источника аудита. При этом аудитор должен учесть, что количественно лимит может выражаться как в денежной сумме, так и в процентах от денежной величины релевантных показателей. Например, 5 или 10 % от первоначальной стоимости основных средств или других релевантных показателей бухгалтерской отчетности.

Одновременно следует проверить правильность отражения в бухгалтерском учете результатов корректировок состава основных средств, связанных со списанием несущественных активов. В системе бухгалтерского учета производятся следующие записи:

- списана первоначальная стоимость объектов, являющихся несущественными активами: Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Кредит счета 01 «Основные средства»;
- списана накопленная амортизация по объектам, являющимся несущественными активами: Дебет счета 02 «Амортизация основных средств» Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аудит стоимостной оценки основных средств. Следующим «ключевым по риску» вопросом является аудит стоимостной оценки основных средств. ФСБУ 6/2020 значительно изменило порядок оценки

этого вида активов. Наряду с первоначальной стоимостью необходимо проинспектировать порядок и точность определения ликвидационной, балансовой и, возможно, переоцененной стоимости объектов основных средств (если этот способ последующей оценки применяется в организации).

Для аудита достоверности сведений о первоначальной стоимости отдельных объектов основных средств привлекаются первичные документы, подтверждающие затраты на их приобретение, изготовление, строительство и другие суммы капитальных вложений, связанных с этими объектами и осуществленных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете.

В первоначальной стоимости объекта основных средств может быть учтена величина оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации этого объекта и восстановлению окружающей среды. Аудитору следует проверить, прежде всего, сам факт формирования такого оценочного обязательства и обоснованность расчета его величины (в частности, размер примененной для расчета ставки дисконтирования; набор видов работ и проводимых мероприятий по дальнейшему восстановлению окружающей среды и т.д.). Практика аудиторских проверок показала, что организации АПК Воронежской области не соблюдают требования п. 10 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» [7] и не формируют такое оценочное обязательство. В отрасли сельского хозяйства особую актуальность, на наш взгляд, приобретает отражение такого оценочного обязательства при формировании первоначальной стоимости складов минеральных удобрений, химикатов, пестицидов, нефтепродуктов; животноводческих комплексов; земельных угодий, отведенных под строительство производственных и административных объектов; систем орошения и др.

Отдельные организации продолжают включать определенную долю общехозяйственных расходов (в пределах сметы) в состав капитальных вложений, при этом не соблюдают требования федерального стандарта о том, что только непосредственно связанные управленческие расходы с процессом воспроизводства основных средств могут быть капитализированы и в дальнейшем включены в состав расходов последующих периодов в виде амортизации.

Кроме того, при формировании первоначальной стоимости объектов основных средств на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, в капитальные вложения должна быть включена сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). Аудитор должен проверить обоснованность применяемой процентной ставки при отражении разницы между указанной суммой и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем.

Таким образом, в статье представлены методические аспекты планирования и проведения аудиторской проверки основных средств на начальной стадии их жизненного цикла – стадии создания. Результаты исследования могут использоваться в практической деятельности экономических субъектов, подготавливающих бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а также аудиторов и аудиторских организаций, выполняющих аудит такой отчетности. В дальнейших работах авторов предполагается раскрытие методики аудита основных средств на следующих стадиях их жизненного цикла – стадии получения экономических выгод от эксплуатации актива и стадии выбытия актива.

Литература

1. Влияние ФСБУ на учет основных средств хозяйствующих субъектов, подведомственных Министерству сельского хозяйства РФ/ Е.И. Костюкова [и др.]// Бухучет в сельском хозяйстве, – 2021. – №7. – С. 38-49.
2. Данченко С.П. Основные средства: учтем в соответствии с ФСБУ 6/2020// Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2020. – № 11. – С. 227-35.
3. Дружиловская Э.С. Новые ФСБУ и их влияние на оценку учетных объектов коммерческих и некоммерческих организаций// Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2022. – № 14 (542). – С. 2-15.
4. Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. Проблемы применения ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства»// Международный бухгалтерский учет. 2022. № 4. С. 366-386.
5. Моисеев А.А. ФСБУ 6/2020 и Минфин о стоимостном лимите основных средств с 2022 года// Бухгалтер Крыма: учет в унитарных предприятиях. – 2022. – № 2. – С. 52-60.
6. Об установлении организацией лимита стоимости для актива (группы активов) в целях бухучета в качестве объекта основных средств: Письмо Минфина России от 25.08.2021 № 07-01-09/68312). – URL: <https://minfin.gov.ru/ru/document/>
7. 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; Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н//

Справ.-правовая система «Консультант-Плюс».

8. *Поленова С.Н.* Теоретический аспект признания в бухгалтерском учете коммерческих организаций основных средств и их оценки// *Аудитор.* – 2023. – № 4. – С. 25-30.

9. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2022 год: Приложение к письму Минфина от 23.12.2022 № 07-04-09/126779. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=301118.

10. Стоимостной лимит для основных средств: рекомендация Р-126/2021-КлП Бухгалтерского методологического центра. – URL: <http://www.bmcenter.ru>.

11. Учет основного стада в соответствии с требованиями ФСБУ 6/2020 «Основные средства» / Р.А. Алборов [и др.] // *Бухучет в сельском хозяйстве.* – 2022. – № 6. – С. 398-410.

12. *Чая В.Т., Чупахина Н.И.* Влияние технологий цифровой экономики на развитие бухгалтерского учета// *Аудит.* – 2023. – № 1. – С. 10-12.

References

1. The influence of the FSB on the accounting of fixed assets of economic entities subordinate

to the Ministry of Agriculture of the Russian Federation/ E.I. Kostyukova [et al.]// *Accounting in agriculture.* – 2021. – No. 7. – Pp.38-49.

2. *Danchenko S.P.* Fixed assets: we take into account in accordance with FSB 6/2020 // *Current issues of accounting and taxation.* – 2020. – No. 11. – Pp. 22-35.

3. *Druzhilovskaya E.S.* New FSB and their impact on the assessment of accounting objects of commercial and non-profit organizations// *Accounting in budgetary and non-profit organizations.* – 2022. – No. – 14(542). – Pp. 2-15.

4. *Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G.* Problems of application of FSB 26/2020 «Capital investments» and FSB 6/2020 «Fixed assets»// *International Accounting.* – 2022. – No. 4. – Pp. 366-386.

5. *Moiseev A.A.* FSBU 6/2020 and the Ministry of Finance on the cost limit of fixed assets from 2022// *Accountant of Crimea: accounting in unitary enterprises.* – 2022. – No. 2. – Pp. 52 - 60.

6. On the establishment by the organization of the value limit for an Asset (group of Assets) for Accounting Purposes as an Object of Fixed Assets: Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 08/25/2021 No. 07-01-09/68312). – URL: <https://minfin.gov.ru/ru/document>

7. On the approval of Federal Accounting Standards FSB 6/2020 «Fixed Assets» and FSB

26/2020 «Capital Investments» (Registered with the Ministry of Justice of the Russian Federation on 15.10.2020 No. 60399: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 17.09.2020 No. 204n// Reference.- legal system «ConsultantPlus».

8. *Polenova S.N.* Theoretical aspect of recognition of fixed assets in accounting of commercial organizations and their evaluation// *Auditor.* – 2023. – No. 4. – Pp. 25-30.

9. Recommendations to audit organizations, individual auditors, auditors on auditing the annual accounting statements of organizations for 2022: Appendix to the letter of the Ministry of Finance dated December 23, 2022 No. 07-04-09/126779. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=301118.

10. Cost limit for fixed assets: recommendation R-126/2021-CrC of the Accounting Methodological Center. – URL: <http://www.bmcenter.ru>.

11. Accounting of the main herd in accordance with the requirements of FSB 6/2020 «Fixed assets» / R.A. Alborov [et al.]// *Accounting in agriculture.* – 2022. – No. 6. – Pp. 398-410.

12. *Chaya V.T., Chupakhina N.I.* The impact of digital economy technologies on the development of accounting// *Audit.* – 2023. – No. 1. – Pp. 10-12. EDN IUGGPK.

Аудит 5.2.3 УДК 657.6

ХАХОНОВА Наталья Николаевна,
д.з.н., профессор кафедры бухгалтерского учета
ФГБОУ ВО РГЭУ (РИНХ), г. Ростов-на-Дону,
N_Khakhonova@bk.ru

Исследование эволюции кодекса профессиональной этики аудиторов России

Аннотация. В статье рассматриваются вопросы возникновения и этапы развития кодекса этики аудиторов России, в непосредственной взаимосвязи с формированием и совершенствованием Кодексов этики профессиональных бухгалтеров Международной федерации бухгалтеров (МФБ). Раскрываются исторические аспекты появления первых кодексов этики лиц, оказывающих услуги в области бухгалтерского учета и аудита. Содержится характеристика фундаментальных принципов этики профессиональных бухгалтеров, предусмотренных Кодексом этики МФБ и кодексами этики аудиторов России. При характеристике новых редакций кодексов этики приводятся и кратко характеризуются принципиальные отличия от ранее существующих редакций. Освещаются возможные направления дальнейшего совершенствования Кодексов этики во взаимосвязке с актуальными исследованиями, проводимыми МФБ и посвященными проблемам, связанным с этическим лидерством в эпоху сложности и цифровых изменений, влиянием новых технологий на этику аудитора и усилением борьбы с коррупцией.

Ключевые слова: этика аудиторов, кодекс этики, этические принципы аудиторской деятельности.

*KHAKHONOVA Natalia Nikolaevna,
Doctor of Economics, Professor, Professor of Accounting,
Rostov State University of Economics (RSUE),
N_Khakhonova@bk.ru*

A study of the evolution of the code of professional ethics of auditors in Russia

Abstract. The article discusses the issues of the emergence and stages of development of the Code of Ethics of auditors of Russia, in direct relation to the formation and improvement of Codes of Ethics of Professional Accountants of the International Federation of Accountants (IFB). The historical aspects of the appearance of the first codes of ethics for persons providing services in the field of accounting and auditing are revealed. The article contains a description of the fundamental principles of ethics of professional accountants provided for by the IFAC Code of Ethics and the Codes of Ethics of auditors of Russia. When describing the new editions of the codes of ethics, the fundamental differences from the previously existing editions are given and briefly characterized. Possible directions for further improvement of Codes of Ethics are highlighted, depending on relevant research conducted by the IFAC, such as problems related to ethical leadership in an era of complexity and digital change, the impact of new technologies on auditor ethics and strengthening the fight against corruption.

Keywords: ethics of auditors, code of ethics, ethical principles of auditing.

Профессия аудитора является общественно значимой. Это уникальная особенность данной профессии, которая заключается в четком установлении приоритета общественных интересов над собственными интересами аудиторских фирм, как коммерческих организаций.

В пункте 1.1.П.1. действующего в настоящее время Кодексе профессиональной этики аудиторов (редакция № 1)», утв. решением Правления СРО ААС (протокол № 657 от 22.12.2023) прямо указано, что: «Отличительной особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах» [1]. Следующий пункт уточняет: «Доверие общества к аудиторской профессии базируется на уверенности, что аудиторы в ходе своей профессиональной деятельности:

- соблюдают принципы профессиональной этики и требования стандартов аудиторской деятельности;
- обладают пониманием бизнеса;
- пользуются экспертными знаниями по бухгалтерскому учету и аудиту, а также в областях, связанных с аудиторской деятельностью;
- применяют профессиональное суждение» [1].

Стоит обратить внимание на тот факт, что в данном перечне соблюдение этических принципов стоит на первом месте, опережая даже наличие высочайшего уровня необходимых знаний (экспертного) и профессионализм аудиторов. Такая ранжировка далеко неслучайна т.к. важнейшее этическое правило деятельности аудиторов (независимость от проверяемой организации) было сформировано непосредственно в момент образования первых компаний, ока-

зывающих профессиональные услуги в области бухгалтерского учета и аудита. Для справки: Уильям Уэлч Делойт, открывший в 1845 году свою фирму Deloitte в Лондоне, стал первым человеком, назначенным независимым аудитором публичной компании «Great Western Railway» в 1849 г. [2].

Сразу следует определиться с терминологией, используемой в международной практике, в частности речь идет о широко распространенном подходе к рассмотрению профессии аудитора в тесной взаимосвязи с профессией бухгалтера. В большей части исследований эти профессии трактовались как «две стороны одной монеты». На протяжении десятилетий представители этих профессии являлись членами одних и тех же профессиональных организаций. Соответственно, этические принципы деятельности на протяжении всей истории существования профессии разрабатывались для всех лиц, оказывающих профессиональные услуги в области учета и аудита.

В результате длительного обсуждения различных подходов к пониманию и трактовке этических принципов была определена необходимость разработки профессиональным сообществом отдельного специализированного документа, который бы устанавливал нормы профессионального поведения аудиторов.

Первые Правила профессионального поведения бухгалтера были подготовлены Комитетом по профессиональной этике и утверждены Советом Американского института бухгалтеров¹ 9 апреля 1917 г. В даль-

нейшем они неоднократно дополнялись, перерабатывались, уточнялись, а в 1964 г. на их основе был разработан первый Кодекс профессиональной этики. Данный кодекс представлял собой сборник кодифицированных заявлений, в котором «излагались этические и профессиональные обязанности членов данной организации, такие как независимость, честность и объективность, ответственность перед клиентами и коллегами и не допустимость действий, порочащих профессию бухгалтера» [3].

Однако более широкую известность получил Кодекс этики Американской ассоциации бухгалтеров (ААА) разработанный в 1987 г. Структура и содержание данного кодекса этики представлены в табл. 1.

Как видно из табл. 1, данный Кодекс состоял всего из 16 статей, объединенных в два раздела. Кодекс раскрывал минимальные требования к поведению дипломированных бухгалтеров, являющихся членами ААА. За несоблюдение требований Кодекса предусматривались дисциплинарные меры ответственности, такие как: предупреждение, приостановление членства и исключение из организации.

В Российской Федерации аудит получил развитие лишь в условиях формирования рыночной экономики. Первая аудиторская организация АО «Инаудит» была создана в 1987 г. на базе Главного управления валютного контроля Минфина СССР Постановлением Совета Министров СССР от 08.09.87 № 1033-245 «О создании советской аудиторской организации», а нормативно-правовые основы аудиторской деятельности в стране были определены лишь в 1993г. Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации, утв. Указом Президента

¹ В настоящее время данная организация называется Американский институт сертифицированных государственных бухгалтеров (AICPA)

Таблица 1.

Структура кодекса этики Американской ассоциации бухгалтеров (ААА) 1987 года

Раздел	Статьи
1. Принципы, обеспечивающие основу профессионального поведения	1. Ответственность. 2. Интересы общества. 3. Честность. 4. Объективность и независимость. 5. Серьезное отношение к делу. 6. Характер оказываемых услуг
2. Правила, которыми надлежит руководствоваться при исполнении профессиональных обязанностей	1. Независимость. 2. Честность и объективность. 3. Общие нормы. 4. Аттестация и другие нормы. 5. Конфиденциальная информация. 6. Условное вознаграждение. 7. Дискредитирующие действия. 8. Реклама и ведение дел. 9. Комиссионные. 10. Вид деятельности и имя

РФ от 22.12.93 № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации». При осуществлении аудиторской деятельности российским аудиторам приходилось ориентироваться на зарубежный опыт и документы, создаваемых профессиональных организаций, объединяющих аудиторов страны. Именно эта ситуация привела к тому, что в Российской практике вопросы этики аудиторов рассматривались обособлено.

Первый кодекс этики аудиторов в РФ – «Кодекс профессиональной этики аудиторов Санкт-Петербурга» был разработан Аудиторской палатой Санкт-Петербурга, созданной в апреле 1992 года. Кодекс состоял всего из 12 статей, в которых регламентировались нормы поведения члена Палаты по отношению к клиентам, партнерам, персоналу. В нем были раскрыты такие этические принципы деятельности как независимость, объективность, конфиденциальность, обеспечение имиджа профессии. В качестве мер, применяемых к аудиторам, не соблюдающим положения Кодекса этики, были предусмотрены: предписание об устранении нарушения, приостановление членства и исключение из состава членов Аудиторской палаты.

В 1996 г. Советом Международной федерации бухгалтеров был принят первый Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, который уже в 1998 г. был пересмотрен и существенно доработан. Он устанавливал стандарты поведения профессиональных бухгалтеров и излагал основные принципы, которые должны были соблюдаться профессиональными бухгалтерами для достижения общих целей.

Кодекс состоял из трех частей:

- часть А – применялась ко всем профессиональным бухгалтерам;
- часть В – применялась к публично практикующим профессиональным бухгалтерам;
- часть С – применялась к наемным профессиональным бухгалтерам.

Кодекс определял, что цели бухгалтерской профессии состоят в выполнении работы в соответствии с самыми высокими стандартами профессионализма, в обеспечении самых лучших результатов работы и в целом в выполнении требования о соблюдении общественных интересов.

Кодекс был разработан на базе фундаментальных принципов, представленных в табл. 2.

В дальнейшем Кодекс этики неоднократно уточнялся и пересматривался.

Именно на базе положений этого Кодекса этики в Российской Федерации были разработаны сразу два документа:

1. Кодекс профессиональной этики аудиторов России, утв. Президиумом Аудиторской палаты России² 4 декабря 1996 г. и одобрен Советом по аудиторской Деятельности при МФ РФ;

2. Кодекс этики члена ИПБ России³, утв. Президентским советом ИПБ (протокол № 21 от 24.05.1999 г.).

После введения в действие Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 г. № 119-ФЗ, в августе 2003 г. был разработан Кодекс этики аудиторов России (утв. Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ протокол №16 от 28 августа 2003 г.). Особенностью данной редакции Кодекса этики является то, что ее содержание было предварительно согласовано с Координационным советом российских профессиональных объединений аудиторов и бухгалтеров (Протокол № 2 от 25 июля 2003, Протокол № 16 от 28 августа 2003 г.).

Кодекс профессиональной этики аудиторов 2003 г. приобрел статус национального и установил правила поведения всех аудиторов России, а также определил основные

² Аудиторская палата России была создана в 1995 года, объединяла профессиональные объединения в сфере аудиторской деятельности и учебные заведения, которые выпускали специалистов в этой области.

³ Некоммерческое профессиональное объединение бухгалтеров «Институт профессиональных бухгалтеров России» (ИПБ России) было учреждено в апреле 1997 года. В ноябре 2001 года ИПБ России стал действительным членом МФБ.

Характеристика фундаментальных принципов этики профессиональных бухгалтеров, предусмотренных Кодексом этики МФБ 1996 года

Таблица 2.

Принцип	Характеристика
Порядочность	Профессиональный бухгалтер должен быть откровенен и честен при предоставлении им профессиональных услуг
Объективность	Профессиональный бухгалтер должен быть справедливым и должен избегать предвзятости или небеспристрастности, конфликта интересов или влияния других лиц, которые бы мешали его объективности
Профессиональная компетентность и должная тщательность	Профессиональный бухгалтер должен предоставлять профессиональные услуги с должной тщательностью, компетентностью и старательностью. Он несет постоянную обязанность по поддержанию профессиональных знаний и навыков на уровне, необходимом для предоставления клиенту или работодателю преимуществ, связанных с использованием профессиональных услуг компетентного лица, опирающегося на последние тенденции в практике, законодательстве и методах работы
Конфиденциальность	Профессиональный бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность информации, полученной в ходе предоставления профессиональных услуг, и не должен использовать или разглашать такую информацию без соответствующих надлежащих полномочий, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано его профессиональными или юридическими правами или обязанностями
Профессиональное поведение	Профессиональный бухгалтер должен действовать таким образом, чтобы это соответствовало хорошей репутации профессии, и должен воздерживаться от какого-либо поведения, которое бы могло нанести ущерб этой репутации
Технические стандарты	Профессиональный бухгалтер должен предоставлять профессиональные услуги в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами.

Принципы этики аудитора, предусмотренные Кодексом этики аудиторов России 2003 [4]

Принцип	Характеристика
Независимость аудитора	Предполагает свободу аудитора от влияния, давления, контроля, как со стороны проверяемого субъекта, так и со стороны любых третьих лиц. Независимость аудитора – отсутствие какой-либо финансовой или имущественной заинтересованности аудитора на проверяемой фирме; аудитор не может проверять фирму, одним из собственников которой он является; не может участвовать в проверке, если с высшими должностными лицами клиента его связывают родственные отношения
Честность аудитора	Предполагает приверженность аудитора профессиональному долгу
Объективность аудитора	Беспристрастность аудитора при рассмотрении любых профессиональных вопросов и формировании суждений, выводов и заключений
Компетентность профессиональная аудитора	Аудитор должен обладать необходимым объемом знаний и умением квалифицированно применять эти знания при рассмотрении конкретных ситуаций
Добросовестность аудитора	Оказание аудитором профессиональных услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью и надлежащим использованием своих способностей
Конфиденциальность информации	Аудиторы (аудиторские организации) обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудиторской деятельности, и не вправе передавать эти документы каким бы то ни было третьим лицам либо разглашать устно содержащиеся в них сведения без согласия проверяемого субъекта
Конфиденциальность информации	Аудиторы (аудиторские организации) обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудиторской деятельности, и не вправе передавать эти документы каким бы то ни было третьим лицам либо разглашать устно содержащиеся в них сведения без согласия проверяемого субъекта
Профессиональное поведение аудитора	Принцип аудита, заключающийся в том, что аудитор поддерживать высокую репутацию профессии и воздерживаться от совершения поступков, способных подорвать уважение и доверие к аудиторской профессии

принципы, которые должны соблюдаться аудиторами при осуществлении профессиональной деятельности (табл. 3).

Кодекс признавал, что основной целью аудиторской профессии является деятельность специалистов на самом высоком профессиональном уровне, обеспечивающем качественное выполнение заданий и удовлетворение общественных интересов. Достижение этой цели требовало от аудиторов соблюдения четырех основных требований (табл. 4).

В 2006 г. МФБ приняла очередную уточненную редакцию Кодекса этики, в которой был усилен акцент на принципах независимости.

В мае 2007 г. Советом по аудиторской деятельности при Минфине России была одобрена новая редакция Кодекса этики аудиторов России (протокол № 56 от 31 мая 2007г), которая отличалась от предыдущей наличием принципиально новых положений и изменением трактовок ряда ранее существующих понятий.

В разделе 1 Кодекса были приведены основные принципы профессиональной этики аудитора и руководство по применению этих принципов на практике (модель поведения аудитора и аудиторской организации).

В разделах 2–8 Кодекса описывался порядок применения указанной модели поведения в конкретных ситуациях. В них были приведены примеры мер предосторожности против угроз нарушения основных принципов. Кроме того, имелись примеры ситуаций, в которых невозможно принять достаточные меры предосторожности против угроз, и, следовательно, аудиторами рекомендовалось избегать действий или отношений, ведущих к возникновению таких угроз.

В Кодексе этики аудиторов России 2007 г. появились дополнительные разделы (по сравнению с Кодексом 2003г.), которые были посвящены этическим требованиям к аудитору и касались таких ситуаций, как:

- заключение договора об оказании профессиональных услуг;
- конфликта интересов;
- выражение аудитором второго мнения.

Существенно был изменен раздел, посвященный соблюдению аудитором этических требований в отношении конфиденциальности, при получении подарков и других знаков внимания.

Вопросы требований к независимости аудитора в ходе выполнения различных типов заданий по проверке достоверности информации были раскрыты в отдельном разделе Кодекса этики: «Раздели 9. Применение принципа независимости при заданиях по проверке достоверности информации». Независимость аудитора раскрывалась в нем с двух сторон - как независимость мышления и независимость поведения аудитора.

Кодекс этики аудиторов России 2007 г. также указывал, что, «оценивая угрозы независимости и надлежащие меры предосторожности при оценке значимости конкретной угрозы, следовало принимать во внимание как количественные, так и качественные факторы. Вопрос считался явно несущественным, если его можно было считать незначительным и не влекущим за собой последствия. При оценке ответственности любых угроз независимости и мер предосторожности, требующихся для уменьшения их до приемлемого уровня, необходимо было принимать во внимание интересы общества» [5].

Кодекс этики аудиторов России выделял следующие типы угроз нарушения этических принципов: личной заинтересованности; самоконтроля; заступничества; близкого знакомства; шантажа (табл. 5).

Меры предосторожности, предпринимаемые аудитором в отношении выявленных угроз, должны были определяться аудиторами на основании профессионального суждения.

В период 2007–2011 годов в Российской Федерации был принят Федеральный закон от 30.12.08 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и реализован ряд мер, направленных на постепенный переход от государственного регулирования аудиторской деятельности к саморегулированию. Вопросам аудиторской этики, особенно трактовке принципа независимости аудиторов, было уделено особое внимание, что привело к разработке в 2012 г. отдельного нормативного документа – Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, одобренных Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол № 6 от 20.09. 2012 г.).

Соответствующие изменения были внесены и в Кодекс этики аудиторов. С 2012 года он стал называться «Кодекс профессиональной этики аудиторов», одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол № 4 от 22 марта 2012 г.). Он состоял из двух разделов:

1. Основные принципы этики и концептуальный подход к их соблюдению;
2. Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики в конкретных ситуациях.

Следует особо отметить, что и Кодекс профессиональной этики аудиторов и Правила независимости устанавливали лишь кон-

цептуальный подход к соблюдению этических требований в ходе профессиональной деятельности аудиторов, так как выявить и предусмотреть все возможные угрозы нарушения принципов этики не представлялось возможным.

Кодекс профессиональной этики аудиторов 2012 г. отличался от Кодекса этики аудиторов России 2007 г. рядом аспектов, в частности в нем был освещен порядок смены аудитора и порядок принятия на хранение активов клиентов, а также удален раздел, посвященный применению принципа независимости.

В этот Кодекс этики трижды вносились изменения и дополнения. Самые существенные изменения были внесены в 2017 г. Во вторую часть Кодекса был добавлен подраздел, посвященный ответным мерам на несоблюдение нормативных правовых актов. В нем детально раскрывались вопросы соблюдения применимых нормативных правовых актов. Согласно Кодексу аудитор должен был соблюдать следующие правовые нормы:

- нормативные правовые акты, включающие в себя положения в отношении сообщения соответствующим инстанциям о случаях несоблюдения или подозрениях в несоблюдении;

- требования стандартов аудиторской деятельности, включая те, которые относятся:
 - к установлению и ответным действиям в отношении несоблюдения, включая недобросовестные действия,

- сообщению лицам, отвечающим за корпоративное управление,
- рассмотрению последствий несоблюдения или подозрений вне соблюдения для аудиторского заключения [6].

С 15 июня 2019 г. вступил в действие «Международный кодекс этики профессиональных бухгалтеров (включая Международные стандарты независимости)». В этом документе МФБ не только уточнила название кодекса этики, но и включила в его структуру международные стандарты независимости аудиторов.

В структуре данного Кодекса были выделены:

Часть 1 – Соблюдение Кодекса, фундаментальных принципов и концептуальной основы

Часть 2 – Профессиональные бухгалтеры в бизнесе

Часть 3 – Профессиональные бухгалтеры в публичной практике

Международные стандарты независимости (части 4А и 4В)

Часть 4А – Независимость при проведении аудита и обзорной проверки

Часть 4В – Независимость в отношении обязательств по обеспечению гарантий, отличных от обязательств по аудиту и обзору» [7].

Разработчики данного Кодекса считали, что в таком виде он стал более простым в использовании, навигации и применении, как для бухгалтеров, так и для аудиторов.

Таблица 4.

Основные требования к аудиту, обеспечивающему качественное выполнение заданий и удовлетворение общественных интересов

Требование	Содержание
Достоверность	Общество испытывает потребность в достоверной информации и информационных системах
Профессионализм	Аудируемые организации, работодатели и другие заинтересованные лица испытывают потребность в специалистах, являющихся профессионалами в сфере аудита
Качество услуг	Необходима уверенность в том, что все услуги, предоставленные аудитором, соответствуют высшим стандартам качества
Уверенность	Лицам, пользующимся услугами аудиторов, необходима уверенность в том, что услуги оказываются в соответствии с регулирующими их профессиональными этическими нормами.

Таблица 5.

Категории угроз нарушения основных принципов аудита

Вид угрозы	Обстоятельства возникновения
Угрозы личной заинтересованности	Возникают вследствие финансовых или других интересов аудитора, его близких родственников или членов семьи
Угрозы самоконтроля	Возникают, когда предыдущее суждение должно быть переоценено аудитором, ранее вынесшим это суждение
Угрозы заступничества	Возникают, когда, продвигая какую-либо позицию или мнение, аудитор доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению
Угрозы близкого знакомства	Возникают, если в результате близких отношений аудитор начинает с излишним сочувствием относиться к интересам других лиц
Угрозы шантажа	Возникают, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) аудиторы пытаются помешать действовать объективно

Таблица 6.

Влияние новых технологий на соблюдение этических принципов аудита

Новые технологии	Оказываемое влияние на соблюдение этических принципов аудита
Искусственный интеллект	Обзоры эффективности могут быть подвержены неосознанной предвзятости, что может привести к возникновению угрозы личной заинтересованности или объективности. Системы искусственного интеллекта сами по себе подвержены предвзятости, но при правильном использовании инструменты с поддержкой искусственного интеллекта также могут помочь выявить и смягчить эти угрозы.
Блокчейн	Новые блокчейн-системы часто тестируются параллельно с устаревшей системой с проведением сверки. Давление с целью экономии затрат или даже пропуска этого шага может привести к возникновению угрозы объективности в личных интересах (из-за чрезмерной уверенности), а также профессиональной компетентности и должной осмотрительности. Угроза запугивания целостности также может возникнуть из-за внутреннего давления и давления заинтересованных сторон, требующих скорейшего достижения целей устойчивого развития
Использование Интернета вещей	Устройства Интернета вещей подвержены уязвимостям в области кибербезопасности. Если фирма не осознает присущие устройствам Интернета вещей риски для безопасности, это может привести к угрозе личной заинтересованности профессиональной компетентности и должной осмотрительности; или предполагается, что клиент адекватно реагирует на риски, это может привести к угрозе конфиденциальности клиентской информации
Облачное хранение клиентских данных	Независимость может оказаться под угрозой, если поставщик облачных услуг хранит единственную копию данных клиента, сгенерированных с помощью Интернета вещей, и действует под руководством фирмы

Соответственно в Российской Федерации в 2019 году также были разработаны соответствующие Международному кодексу:

1. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, одобр. Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол № 6 от 20.09.2019 г.);

2. Кодекс профессиональной этики аудиторов, одобр. Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол № 47 от 21.05.2019 г.).

В этом Кодексе этики появилось большое количество разделов – 11 разделов (в то

время как в Кодексе 2012 г. было всего два раздела):

- Раздел 1. Соблюдение кодекса.
- Раздел 2. Основные принципы этики.
- Раздел 3. Концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики.
- Раздел 4. Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики.
- Раздел 5. Конфликт интересов.
- Раздел 6. Заключение договора оказания профессиональных услуг.
- Раздел 7. Второе мнение.

Раздел 8. Вознаграждение аудитора.

Раздел 9. Поощрения, включая подарки и знаки внимания.

Раздел 10. Принятие на хранение активов клиента.

Раздел 11. Ответные меры на несоблюдение нормативных правовых актов.

В п. 1.2. было сформулировано понятие профессиональной деятельности, под которой понимается: «аудиторская деятельность, а также деятельность, требующая от осуществляющего ее лица навыков и знаний, которыми должен обладать аудитор, в том числе в области бухгалтерского учета, аудита, налогообложения, управленческого консультирования и управления финансами» [8].

Новацией Кодекса являлось и введение буквенной аббревиатуры, упрощающей понимание положений Кодекса, так требования, обозначенные в нумерации буквой «Т», обязательны к выполнению, а буквой «П» – носят рекомендательный характер.

В данном Кодексе было несколько уточнено понятие концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики, расширена и дополнена трактовка профессионального скептицизма, который используется аудитором при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность. В частности, в нем было прямо указано, что профессиональный скептицизм и основные принципы этики являются взаимосвязанными концепциями, а так же приведены конкретные примеры для понимания этой взаимосвязи.

В Кодексе этики 2019 г. были освещены также вопросы культуры в аудиторской организации и определена необходимость ее поддержания на высоком уровне. Большое внимание было уделено и особенностям этики при проведении заданий по аудиту, обзорным проверкам финансовой информации прошедших периодов, и иных заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудитов и обзорных проверок финансовой информации прошедших периодов.

10.01.2020 г. в Международный кодекс этики для профессиональных бухгалтеров МФБ были внесены изменения в часть 4В. Данный раздел Кодекса включает стандарты независимости для заданий, обеспечивающих уверенность, кроме заданий по аудиту и обзорным проверкам.

В 2021 году в связи с внесением изменений в Кодекс этики МФБ в Кодекс профессиональной этики аудиторов России был внесен ряд изменений, что привело к разработке и принятию его новой редакции, а уже с 1 января 2022 г. он стал обязательным для соблюдения аудиторскими организациями и аудиторами при оказании аудиторских услуг (участии в оказании аудиторских услуг) и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг (участии в оказании таких услуг).

Информационное сообщение Минфина России от 13.01.2022 г. № ИС-аудит-48 «Новое в аудиторском законодательстве: факты и комментарии», определяло, что: «основными изменениями Кодекса профессиональной этики аудиторов являются:

1) новое положение, согласно которому соблюдение требований Кодекса не означает, что обязанность аудиторской организации, аудитора действовать в общественных интересах всегда будет выполнена. Возможны такие исключительные ситуации, когда, по мнению аудиторской организации, аудитора, применение какого-то требования Кодекса может противоречить общественным интересам или привести к несоразмерным последствиям;

2) новые положения, согласно которым аудиторская организация, аудитор должны следовать не только букве Кодекса, но и его духу;

3) новое требование всесторонне исследовать вопросы при применении концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики, а при выполнении заданий в соответствии со стандартами аудиторской деятельности также применять профессиональный скептицизм;

4) уточненное определение принципа честности, а также отдельные уточнения определений и поясняющих положений, касающихся других принципов этики (в частности, уточнения, связанные с влиянием применяемых технологий);

6) новые положения, обращающие внимание на возможную предвзятость аудиторской организации, аудитора при применении профессионального суждения (перечень наиболее распространенных примеров предвзятости, др.);

7) новый подраздел о важности внутренней культуры в аудиторской организации для эффективного применения концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики;

8) признание роли, которую аудитор играет в поддержании культуры, основанной на этических ценностях, в аудиторской организации» [9].

В апреле 2022 года Совет по международным стандартам бухгалтерской этики (IESBA) пересмотрел ряд положений Кодекса этики, определив более широкий список категорий организаций как субъектов общественного интереса, аудит в которых должен обеспечивать соблюдение дополнительных требований к независимости. Эти пересмотренные положения дополнили ранее пересмотренные поправки к положениям Кодекса об услугах, не связанных с выражением уверенности (NAS), и положениям Кодекса, касающихся вознаграждений, что значительно усиливало контроль за независимостью аудиторов.

1 сентября 2023 года Совет по международным стандартам этики для бухгалтеров (IESBA) опубликовал Международный кодекс этики для профессиональных бухгалтеров 2023 года (включая Международные стандарты независимости), который заменил аналогичное издание 2022 года.

Поправки касаются независимости аудиторских фирм и аудиторов, участвующих в групповых аудитах, в целях приведения их в соответствие с изменениями в опреде-

лении того же термина в Международных стандартах аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB), Международных стандартов аудита (МСА) и Международных стандартах управления качеством (ISQM) Совета по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB) [10].

«Групповые аудиты играют фундаментальную роль в обеспечении целостности финансовых рынков и общественного доверия к ним», – сказала г-жа Габриэла Фигейреду Диас, председатель IESBA. «В течение долгого времени существовал вакуум в международных стандартах, касающихся независимости аудиторских фирм и частных лиц, участвующих в групповых аудитах, что приводило к неопределенности и непоследовательной практике во всем мире. Этот стандарт эффективно устраняет этот пробел и своевременно отвечает на потребности общественности в надежных и четких требованиях к независимости в этой важной области» [10].

Изменения вступили в силу для аудита финансовой отчетности и финансовой отчетности группы за периоды, начинающиеся 15 декабря 2023 года или после этой даты, с возможностью досрочного принятия.

СРО ААС разъясняет, что: «Основная цель изменений – решить проблемные вопросы, связанные с независимостью аудитора при одновременном оказании клиентам услуг, не обеспечивающих уверенность (неаудиторских услуг), а также обеспечить прозрачность и повысить эффективность надзора за независимостью аудитора лицами, отвечающими за корпоративное управление компаний (ЛОКУ) и иными заинтересованными сторонами. Изменения в основном затрагивают аудируемые лица, которые являются общественно значимыми организациями (ОЗО)» [11].

В Российской Федерации в декабре 2023 г. были утверждены:

1. Кодекс профессиональной этики аудиторов (редакция № 1), утв. решением Правления СРО ААС (протокол № 657 от 22.12.2023);

2. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, утв. решением Правления СРО ААС (протокол № 658 от 27.12.2023).

На сайте СРО ААС размещены разъяснения «Об определении порядка применения Кодекса профессиональной этики аудиторов и Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций» (<https://sroaas.ru/about/documents/>).

В новом Кодексе этики появилось большое количество разделов (12 разделов), в то время как в Кодексе 2019 г. было 11 разделов, а также внесены уточнения в названия его разделов. В частности, добавился раздел 12 «Объективность лиц, осуществляющих проверку качества выполнения задания, и других надлежащих проверяющих лиц».

Кодексы профессиональной этики не являются правовыми актами, однако их

нельзя считать только рекомендательными документами, поскольку большая их часть включает описание процедуры применения санкций за нарушение этических норм. Наиболее строгим видом ответственности обычно является лишение специального статуса, после которого нарушитель этических норм фактически покидает соответствующее профессиональное сообщество.

В январе 2023 г. Правлением СРО ААС был утвержден Дисциплинарный кодекс Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество» (протокол № 604 от 27.01.2023 г.), который определил меры дисциплинарного воздействия, порядок и основания их применения к членам СРО ААС за нарушение ими требований, установленных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», другими федеральными законами и принятыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами и нормативными актами Банка России, стандартами аудиторской деятельности, Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодексом профессиональной этики аудиторов, уставом СРО ААС, локальными нормативными актами СРО ААС (далее – требования, установленные к членам СРО ААС).

Изучая положения нового Кодекса профессиональной этики аудиторов 2023 года, внося соответствующие изменения и уточнения во внутрифирменные регламенты в области этики, аудиторам следует понимать, что и эта версия будет серьезно переработана в ближайшее время, так как МФБ официально взяла курс на разработку целого ряда проблем этического характера. Рассмотрим их более подробно.

1. *Завершить ведущиеся исследования в области влияния новых технологий на этику аудитора – «Exploring the IESBA Code: A Focus on Technology / Акцент на технологии».* В данном документе говорится о том, что современные технологии, такие как искусственный интеллект, блокчейн, использование интернета вещей, облачное хранение клиентских данных, меняют способы работы и могут вызвать проблемы соблюдения Концептуальных основ Кодекса этики (табл. 6).

Очевидно, что широкое использование новых технологий в деятельности профессионального бухгалтера и аудитора будет формировать новые разновидности рисков не соблюдения этических принципов аудита с возможным перекладыванием ответственности на разработчиков программ и алгоритмов. Выявить заранее все возможные ситуации невозможно, но предусмотреть в Концептуальных основах Кодекса этики направления решения технических проблем необходимо. Роль профессионального бухгалтера продолжает расширяться. Поскольку автоматизация становится все более способной решать технические задачи, от аудиторов все чаще требуется стратегическое мышление, управление сложными и противоречивыми ожиданиями, управление неопределенностью и кризисами,

а также демонстрация стойкого лидерства и руководства.

2. *Важнейшим направлением исследования МФБ является рассмотрение проблем, связанных с этическим лидерством в эпоху сложности и цифровых изменений – «Ethical Leadership in an Era of Complexity and Digital Change: Event Highlights»*[13].

Джон К. Хейвенс (исполнительный директор Глобальной инициативы IEEE по этике автономных и интеллектуальных систем) выдвинул идею о необходимости сотрудничества всех профессий и разработки этических норм в системах с самого начала, а не о том, чтобы этические последствия были второстепенными. Он отметил: «...трудности, возникающие в результате обнаружения этических недостатков после того, как в систему или прототип были вложены значительные средства. Этически выверенный дизайн требует заблаговременного определения того, как выглядит реальный успех, исходя из ценностей конечных пользователей, и настройки показателей, которые адекватно определяют приоритеты экологических и социальных воздействий, а не только прибыли. Этот метод проектирования усиливает инновации, привлекая более разнообразный набор точек зрения и дисциплин» [12].

Чтобы соответствовать новым ролям и задачам, аудиторы должны уметь критически мыслить, рассуждать этически, проявлять любознательность и эффективно сотрудничать, чтобы справляться со сложностями и использовать преимущества новых возможностей и требований. Им также необходимо сбалансировать это с пониманием основных элементов, на которые опирается профессия: управление рисками, измерение широкого спектра факторов, а также контроль и проверка данных.

3. *Внести серьезный вклад в дело борьбы с коррупцией, разработать порядок понимания антикоррупционной отчетности.*

Для реализации данной задачи МФБ разработала План действий по борьбе с коррупцией и экономической преступностью (План действий)[13], который определяет роль бухгалтерской профессии в борьбе с коррупцией содержит пять основных направлений и включает более тридцати действий, которые должны осуществляться профбухгалтерами и аудиторами в ходе своей профессиональной деятельности.

Участие аудиторов в борьбе с коррупцией невозможно без развития культуры добросовестности, которое предполагает укрепление законодательной базы, включая антикоррупционное законодательство, а также соблюдение требований, защиту информаторов и раскрытие информации (процессы государственных закупок, раскрытие финансовой информации)[14].

Важнейшим направлением исследований МФБ в этой области является инициирование изучения законов о защите информаторов с точки зрения бухгалтерской профессии «Understanding Whistleblower Protection: Laws» [15].

Габриэла Фигейредо Диас, председатель IESBA, в своем программном выступлении сказала: «Важно понимать роль сообщения о нарушениях в Международном кодексе этики IESBA, а точнее, роль и место, которое оно занимает в стандарте IESBA NOCLAR – новаторском стандарте, который рассматривает обязанности профессиональных бухгалтеров по реагированию на несоблюдение законов и правил»[15]. Генеральный директор IFAC Кевин Дэнси справедливо отмечает: «В стремлении бухгалтерской профессии к истине и этичному поведению молчание недопустимо. Защита информаторов – это не просто требование закона; это моральный императив, выходящий за рамки законов и правил» [15].

Таким образом, проведенное исследование эволюции кодекса этики аудиторов России, позволяет сделать вывод о наличии прямой связи национального кодекса с положениями Кодекса этики МФБ. Изучение осуществляемых МФБ перспективных направлений исследований позволяет выявить наиболее проблемные вопросы этики, которые приобретают особую значимость для аудиторов всего мира. Российские ученые должны своевременно подключаться к изучению и освещению данных проблем с учетом специфики Российской Федерации, привлекая практикующих аудиторов к анкетированию и публичному обсуждению направлений решения указанных проблем в рамках национального законодательства.

Литература

1. Кодекс профессиональной этики аудиторов (редакция № 1), утв. решением Правления СРО ААС (протокол № 657 от 22.12.2023).
2. Делойт – Deloitte// Информационный портал. сайт. – URL: <https://dev.abcd.ef/wiki/wiki/Deloitte/>
3. Кодекс профессионального поведения AICPA. – URL: https://translated.turbopages.org/proxy_u/en-ru.ru.be416c4d-66043d16-f2fb28b5-74722d776562/https/en.wikipedia.org/wiki/AICPA_Code_of_Professional_Conduct#List_of_AICPA_Code_of_Conduct_and_By-Laws_Sections_published_as_pamphlets_1917-1997
4. Хахонова Н.Н. Основы аудита (базовый курс) : учеб. пособие // Рост. гос. эконом. ун-в. «РИНХ». – Ростов н/Д., 2007. – С. 16.
5. Аудит: учебник / Н.Н.Хахонова, И.Н. Богатая. – М. : КНОРУС, 2011. – С.36
6. Лащинуна Е.А. Аудиторская этика по-новому. // Финансовые и бухгалтерские консультации (электронный журнал), 2019. №8– URL: https://gaap.ru/articles/Auditorskaya_etika_po_novomu/.
7. IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf <https://masomomsi.com/wp-content/uploads/2020/07/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf>
8. Кодекс профессиональной этики аудиторов, одобр. Советом по аудиторской деятельности (протокол № 47 от 21.05.2019; с изменениями от 17.11. 2021 г., протокол № 61).

9. Информационное сообщение Минфина России от 13.01.2022 № ИС-аудит-48 «Новое в аудиторском законодательстве: факты и комментарии».

10. IESBA: Пересмотр Международного кодекса этики профессиональных бухгалтеров (включая Международные стандарты независимости) – (assurance.by) <https://assurance.by/en/insights/iesba-revisions-to-the-international-code-of-ethics-for-professional-accountants-including-international-independence-standards/?ysclid=lu4aq4l62s263792308>.

11. Разъяснения по изменениям в Кодекс этики МФБ. [электронный ресурс] – URL: <https://sroaas.ru/pc/actions/izmeneniya-v-kodeks-etiki-mfb/>

12. Ethical Leadership in an Era of Complexity and Digital Change: Event Highlights. – URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/ethical-leadership-era-complexity-and-digital-change-event-highlights>

13. План действий по борьбе с коррупцией и экономической преступностью. – URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/ifac-s-action-plan-fighting-corruption-and-economic-crime>.

14. Мировые эксперты призывают к сотрудничеству во всех секторах и профессиях, чтобы переломить ситуацию с коррупцией – URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/global-experts-call-cooperation-across-all-sectors-and-professions-turn-tide-against-corruption>. На совещании глобальных экспертов активно поддерживается культура публичного выступления и защита информаторов. –

URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/support-strong-speak-culture-and-whistleblower-protection-meeting-global-experts>.

References

1. The Code of Professional Ethics of Auditors (revision No. 1)", approved by the decision of the Board of the SRO AAC (Protocol No. 657 dated 12/22/2023).

2. Deloitte.–Deloitte// Information Portal. website. – URL: <https://dev.abcdef.wiki/wiki/Deloitte/>

3. AICPA Code of Professional Conduct. – URL: https://translated.turbopages.org/proxy_u/en-ru.ru.be416c4d-66043d16-f2fb28b5-74722d776562/https/en.wikipedia.org/wiki/AICPA_Code_of_Professional_Conduct#List_of_AICPA_Code_of_Conduct_and_By-Laws_Sections_published_as_pamphlets,_1917-1997

4. *Khakhonova N.N.* Fundamentals of auditing (basic course): Textbook/Growth.state.economic.univ. "RINH." – Rostov N./D., 2007. – P. 16.

5. Audit: textbook /N.N. Khakhonova, I.N. Bogataya. – M. : KNORUS, 2011. – P.36

6. Laschinina E.A. Audit ethics in a new way. // Financial and accounting consultations (electronic journal), 2019. No.8 – URL: https://gaap.ru/articles/Auditorskaya_etika_po_novomu/.

7. IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf <https://masomomsingi.com/wp-content/uploads/2020/07/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf>

8. Rules of independence of auditors and Audit organizations, approved by The Audit Council under the Ministry of Finance of the Russian Federation (Protocol No. 6 dated 09/20/2012.).

9. Information message of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated

01/13/2022 No. IS-audit-48 "New in auditing legislation: facts and comments".

10. IESBA: Revision of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Standards of Independence) – (assurance.by) <https://assurance.by/en/insights/iesba-revisions-to-the-international-code-of-ethics-for-professional-accountants-including-international-independence-standards/?ysclid=lu4aq4l62s263792308>.

11. Clarifications on amendments to the IFAC Code of Ethics. [electronic resource] – URL: <https://sroaas.ru/pc/actions/izmeneniya-v-kodeks-etiki-mfb/>

12. Ethical Leadership in an Era of Complexity and Digital Change: Event Highlights – URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/ethical-leadership-era-complexity-and-digital-change-event-highlights>

13. Action Plan to combat corruption and economic crime – URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/ifac-s-action-plan-fighting-corruption-and-economic-crime>.

14. World experts call for cooperation in all sectors and professions to reverse the situation with corruption – URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/global-experts-call-cooperation-across-all-sectors-and-professions-turn-tide-against-corruption>.

15. Support is Strong for Speak-Up Culture and Whistleblower Protection at Meeting of Global Experts. – URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/support-strong-speak-culture-and-whistleblower-protection-meeting-global-experts>.

Аудит 5.2.3 УДК 657.6

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

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

Система показателей оценки состояния внутреннего аудита бюджетного учреждения

Аннотация. Статья посвящена рассмотрению актуальных вопросов, связанных с оценкой качества и эффективности внутреннего аудита бюджетных учреждений. В процессе исследования акцент сделан на этапах и последовательности проведения оценки внутреннего аудита. Также предложен авторский подход к формализации системы показателей, которые призваны помочь определить эффективность работы сектора внутреннего аудита, качество выполняемых им заданий и программ.

Ключевые слова: внутренний аудит, оценка, бюджетное учреждение, показатели, эффективность.

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

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

The system of indicators for assessing the state of internal audit of a budgetary institution

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.

Введение

Внутренний аудит является важным компонентом системы управления государственными финансами. Он играет решающую роль в оценке и совершенствовании процессов работы учреждений, предоставлении независимых оценок высшему руководству, а также в повышении подотчетности и эффективности использования бюджетных средств [1]. Основной целью внутреннего аудита является оценка результативности и действенности исполнения бюджетных полномочий, анализ качества внутреннего контроля и системы управления рисками, а также определение эффективности менеджмента. Внутренний аудит в государственном секторе сосредоточен на изучении качества бюджетной, финансовой и бухгалтерской информации и определении степени достижения поставленных целей. Выявляя слабые места и предлагая улучшения, внутренние аудиторы способствуют укреплению общей контрольной среды и обеспечивают эффективное использование ресурсов.

В тоже время необходимо отметить, что в контексте текущих динамичных событий в экономических системах, которые выдвигают повышенные требования к качеству общего управления государственными ресурсами, в сфере внутреннего аудита сегодня можно наблюдать революционные изменения. Правительства, переходящие на более высокий уровень прозрачности, стремятся продемонстрировать подотчетность в использовании государственных средств и эффективность в предоставлении услуг. Соответственно более крупные и сложные операции требуют от внутренних аудиторов большей компетентности и профессионализма для минимизации и управления рисками [2]. Отдельный акцент необходимо сделать на том, что актуальность и значимость про-

ведения внутреннего аудита в бюджетных учреждениях обуславливается тем, что сегодня наблюдается тенденция к росту различных видов платных услуг и работ, выполняемых ими, в зависимости от профиля своей деятельности.

Отмеченные выше структурные сдвиги и трансформации предопределяют возникновение ряда проблемных вопросов, связанных с теорией и практикой оценки качества и состояния внутреннего контроля в бюджетных учреждениях, необходимость решения которых и предопределила выбор темы данной статьи.

Методы исследования. Проблематика организации и методики проведения внутреннего аудита в учреждениях бюджетной сферы нашла свое отражение в работах Грачевой А.А., Кузьминой И.А., Деминой И.Д., Кришталевой Т.И., Варпаевой И.А., Савицкой Т.В., Бериковой Н.Б.

Подходы к планированию и разработке методологии проведения внутренней и внешней оценок качества внутреннего аудита в бюджетных учреждениях рассматривают в своих трудах Ставрова Т.А., Лаврова Д.А., Шнайдер О.В., Горохова Д.В., Лагутин И.Б., Грачева А.А.

Несмотря на имеющиеся труды и разработки, некоторые вопросы требуют более детального исследования и анализа. Так, в уточнении нуждаются принципы, которыми следует руководствоваться в процессе оценки качества внутреннего аудита. Отдельного внимания заслуживают задачи выбора лучших практик и ключевых критериев сравнительного анализа, которые отличают наиболее эффективные мероприятия внутреннего аудита от остальных.

Результаты

На протяжении уже нескольких лет Институт внутренних аудиторов на регулярной основе обновляет практическое руковод-

ство «Измерение эффективности и результативности внутреннего аудита», в котором подчеркивается важность разработки показателей эффективности, позволяющих определить, достигает ли внутренний аудит своих целей. В руководстве акцентируется внимание на необходимости проверки и контроля того, чтобы функция внутреннего аудита эффективно демонстрировала свою ценность для организации, и чтобы она лидировала, устанавливая надежные показатели эффективности, связанные с ее полномочиями [3].

В связи с этим можно отметить, что система оценки качества внутреннего аудита предназначена для того, чтобы:

- облегчить определение действий по постоянному улучшению процедур контроля и проверки;

- усовершенствовать оценку прогресса в выполнении планов развития внутреннего аудита;

- обеспечить эффективный подход как к внутренним проверкам (проводимым либо самими сотрудниками службы внутреннего аудита), так и к внешним проверкам оценки качества.

На сегодняшний день в бюджетных учреждениях в большинстве своем используется четырехступенчатый процесс оценки качества внутреннего аудита (см. рис. 1).

Не подлежит сомнению тот факт, что показатели эффективности обязательно должны включать как количественные, так и качественные критерии. Количественные критерии – это те, которые основаны на существующих данных, и могут быть измерены без особых трудностей. Например, фактические и запланированные затраты на проведение тех или иных процедур аудита, часы обучения одного аудитора, процент выполненных проверок по сравнению с запланированными и т.д. Качественные данные



Рис. 1. Этапы оценки качества внутреннего аудита бюджетного учреждения.

Таблица 1.

Структура оценки эффективности внутреннего аудита бюджетного учреждения

Цель и позиционирование	Структура и ресурсы	Проведение аудита	Воздействие
<ul style="list-style-type: none"> – полномочия; – подотчетность; – независимость; – план с учетом рисков; – стратегия обеспечения качества 	<ul style="list-style-type: none"> – компетенции; – техническое обучение и развитие; – ресурсы; – управление производительностью; – управление знаниями 	<ul style="list-style-type: none"> – управление функцией внутреннего аудита; – планирование заданий; – выполнение задания; – отчетность 	<ul style="list-style-type: none"> – репутация и авторитет внутреннего аудита; – влияние на организационную деятельность; – влияние на управление, риски и контроль

обычно получают с помощью дополнительных методов сбора информации, таких как опросы, анкетирование или интервью. Качественные метрики могут включать такие показатели, как удовлетворенность сотрудников, отзывы руководителей бюджетных учреждений и т.д. [4]

Для получения наиболее полных, разносторонних и достоверных оценок рекомендуется использовать сбалансированную систему показателей в разрезе таких категорий, связанных с эффективностью и результативностью внутреннего аудита, как: основные направления выполнения бюджетных полномочий, качество обслуживания заинтересованных сторон, знание бюджетного учреждения и государственного сектора, инновации, развитие персонала.

Итак, с учетом вышеизложенного, по мнению авторов, система показателей оценки состояния внутреннего аудита бюджетного учреждения должна включать в себя четыре раздела, отражающих четыре вопроса, на которые должна быть направлена оценка.

1. Цель и позиционирование – имеет ли служба внутреннего аудита соответствующий статус, четкое определение роли и независимость для выполнения своих профессиональных обязанностей?
2. Структура и ресурсы – имеет ли служба внутреннего аудита соответствующую структуру и ресурсы для предоставления ожидаемых услуг?
3. Выполнение аудита – сформированы ли в службе внутреннего аудита процессы, позволяющие эффективно и результативно проводить проверки?

4. Воздействие – оказала ли служба внутреннего аудита положительное влияние на среду управления, рисков и контроля в бюджетном учреждении?

Каждый раздел целесообразно поделить на несколько подразделов, охватывающих следующие ключевые элементы эффективности внутреннего аудита бюджетного учреждения (см. табл. 1).

Следует отметить, что помимо обозначенных, цели оценки эффективности внутреннего аудита бюджетных учреждений могут включать: уровень вклада аудиторов в совершенствование процессов управления рисками, контроля и руководства; достижение поставленных ключевых целей и задач; оценка прогресса в выполнении плана аудита; производительность труда персонала; экономичность процесса аудита, количество планов действий по улучшению работы бюджетного учреждения; эффективность в удовлетворении потребностей заинтересованных сторон; достаточность проверок качества [5].

При проведении оценки лица, выполняющие оценку, должны рассмотреть все имеющиеся доказательства, подтверждающие соответствие проверяемой службы внутреннего аудита положениям передовой национальной и международной практики [6].

Принимая во внимание тот факт, что на сегодняшний день существуют различные модели, критерии, индикаторы, которые могут быть использованы в процессе оценки внутреннего аудита бюджетных учреждений, в таблице 2 представлен авторский подход к формализации системы показателей.

Таблица 2.

Показатели, используемые для оценки состояния внутреннего аудита бюджетного учреждения

Тип индикатора	Показатель	Формула
Деятельность	Измерение выполнения плана проведения проверок в рамках внутреннего аудита	Количество проведенных проверок / количество проверок, редуцированных в плане
	Измерение среднего времени проведения внутреннего аудита	Количество дней, затрачиваемых на одну проверку / количество проверок, проведенных за отчетный период
	Измерение динамики времени на выполнение аудиторских операций по сравнению с общим временем	Количество дней проведения аудита /
	Измерение динамики обучения внутренних аудиторов	Количество дней аудита / количество отработанных рабочих дней за отчетный период
	Измерение динамики среднего количества страниц аудиторских отчетов	Количество страниц аудиторских отчетов / количество отчетов
	Количество задач	Количество незапланированных задач / количество проверок
Качество	Рекомендации по оценке	Отклоненные рекомендации / общее количество рекомендаций
	Измерение качества выполнения рекомендаций	Нереализованные рекомендации / принятые рекомендации
	Измерение продолжительности рабочего времени руководителей аудиторских групп и старших ревизоров	Количество дней, посвященных управлению проведения проверки / количество отработанных дней
	Оценка качества работы	Неполные аудиторские файлы, отчеты / количество проверок
Расходы на задание	Эволюция бюджета и штата сотрудников отдела внутреннего аудита	Стоимость услуг / количество аудиторов
	Сравнение рыночной стоимости рабочего дня	Стоимость услуг / количество дней проведения проверки

Выводы

Внутренний аудит в бюджетных учреждениях является краеугольным камнем эффективного управления государственным сектором, поскольку он обеспечивает беспристрастную, объективную оценку того, насколько ответственно и эффективно расходуются бюджетные средства для достижения намеченных результатов, а также способствует распространению соответствующей этики и ценностей в государственных финансах.

В статье рассмотрены особенности оценки состояния внутреннего аудита бюджетного учреждения. Также предложен авторский подход к формализации системы показателей, которые призваны помочь определить эффективность работы сектора внутреннего аудита, качество выполняемых заданий и программ, а также степень их реализации на практике.

Литература

1. Демина И.Д. Оценка риска искажения отчетности бюджетных учреждений в ходе внутреннего финансового аудита // Бухгал-

терский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2020. – № 7. – С. 43-49.

2. Тюрина М.В. Оценка бюджетных рисков в процессе осуществления внутреннего финансового аудита в государственных учреждениях // Инновационная экономика: информация, аналитика, прогнозы. – 2023. – № 1. – С. 152-157.

3. Павлова Л.Л. Модернизация системы государственного внутреннего финансового аудита в РФ // Аудитор. – 2020. – № 11. – С. 31-38.

4. Трухина Н.В. Риск-ориентированный внутренний финансовый аудит в современной структуре государственного управления // Петербургский экономический журнал. – 2021. – № 3. – С. 85-90.

5. Демина И.Д. Типичные нарушения, выявляемые в ходе внутреннего финансового аудита бюджетных учреждений // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2021. – № 8. – С. 55-64.

6. Мукаилова М.А. Внутренний аудит в бюджетных организациях: теоретический аспект // Экономика и предпринимательство. – 2021. – № 1 (126). – С. 1385-1388.

References

1. Demina I.D. Assessment of the risk of distortion of reporting of budgetary institutions in the course of internal financial audit // Accounting and taxation in budgetary organizations. – 2020. – No. 7. – Pp. 43-49.

2. Tyurina M.V. Estimation of budgetary risks in the process of internal financial audit in public institutions // Innovative economics: information, analytics, forecasts. – 2023. – No. 1. – Pp. 152-157.

3. Pavlova L.L. Modernization of the system of state internal financial audit in the RF // Auditor. 2020. – No. 11. – Pp. 31-38.

4. Trukhina N.V. Risk-oriented internal financial audit in the modern structure of public administration // St. Petersburg Economic Journal. – 2021. – No. 3. – Pp. 85-90.

5. Demina I.D. Typical violations identified in the course of internal financial audit of budgetary institutions // Accounting and taxation in budgetary organizations. – 2021. – No. 8. – Pp. 55-64.

6. Mukailova M.A. Internal audit in budgetary organizations: theoretical aspect // Economics and Entrepreneurship. – 2021. – No. 1 (126). – Pp. 1385-1388.

Бухгалтерский учет 5.2.3 УДК 657.6

УДОВИКОВА Алла Александровна,
к.э.н., доцент кафедры экономики, информатики и математики
Старооскольского филиала
ФГАОУ ВО «Белгородский государственный национальный
исследовательский университет» (СОФ НИУ «БелГУ»),
udovikova@yandex.ru

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

Оптимизация структуры бухгалтерского баланса на основе инновационного подхода к оценке финансовой устойчивости

Аннотация. Отрицательный финансовый результат экономического субъекта не является подтверждением его кризисного финансового развития и нарушения платежеспособности. Стабилизация текущей финансовой устойчивости любого коммерческого предприятия в условиях неопределенности требует комплексного инновационного подхода с использованием традиционных относительных величин, ограничений в совершении хозяйственных операций, а также построении оптимальной структурной модели бухгалтерского баланса.

Ключевые слова: бухгалтерский баланс, оптимальная структура, финансовая устойчивость, моделирование, ал-горитм, аналитическая оценка.

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

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

Optimization of the balance sheet structure based on an innovative approach to assessing financial stability

Abstract. The negative financial result of an economic entity does not confirm its crisis financial development and violation of solvency. Stabilization of the current financial stability of any commercial enterprise, in conditions of uncertainty, requires an integrated innovative approach using traditional relative values, restrictions in business transactions, as well as the construction of an optimal structural model of the balance sheet.

Keywords: balance sheet, optimal structure, financial stability, modeling, algorithm, analytical assessment.

Достижение оптимальных целевых параметров финансового состояния экономического субъекта в современных условиях хозяйствования возможно посредством реализации инновационных аналитических приемов, методик и алгоритмов. При этом ключевая роль в достижении стабильного роста компании и обеспечению ее конкурентоспособности отводится реализации профессиональных компетенций работниками аналитических служб.

Особое место в исследовании данной проблематики отводится в трудах отечественных ученых: Савицкой Г.В. [12] и Жилкиной А.Н. [6]. Анализ финансового положения по данным бухгалтерской отчетности посвящены научные труды Ильшевой Н.Н., Крылова С.И. [7] и Войтоловского Н.В., Калининой А.П., Мазуровой И.И. [13].

Значительный вклад в исследование методических подходов к оценке и управ-

лению финансовым состоянием предприятия внесли отечественные ученые: Ильшева Н.Н., Крылов С.И. [7]. Особого внимания заслуживают методики Кузьминой Е.Е., Кузьминой Л.П. [10] и Казакова Н.А. [8].

В исследовании методических подходов к оценке и управлению финансовым состоянием предприятия внесли значительный вклад зарубежные ученые: Wilcox, J.W. [14], Ohlson J.A. [15] и другие.

С целью укрепления финансовой устойчивости экономического субъекта необходима оптимизация структуры бухгалтерского баланса на основе коэффициентов, для которых установлены определенные нормативные параметры. Для показателей, не имеющих нормативов, проводят динамический и отраслевой анализ.

Комплексная оценка финансового положения экономического субъекта включает

в себя важнейшие параметры: ликвидность и платежеспособность, финансовую устойчивость и деловую активность, задачами которой являются: отбор методик; критериев оценки; системы показателей и алгоритмов [12].

На рис. 1 представлен алгоритм определения типа финансовой устойчивости предприятия.

Для оценки коэффициентов финансовой устойчивости авторами-аналитиками предлагаются альтернативные подходы к методике их определения. В табл. 1 представлены алгоритмы расчета ключевых относительных величин.

Расшифровку кодов строк бухгалтерского баланса представим в табл. 2.

Сравнительный анализ альтернативных алгоритмов расчета коэффициентов финансовой устойчивости в современной аналитической практике показывает значительные различия:

- Савицкая Г.В. [12] и Жилкина А.Н. [6] предлагают более объективный способ оценки относительных показателей рыночной устойчивости экономического субъекта с позиции анализа финансовых отчетов. Так, оценка финансовой автономии требует прежде всего использования реальной суммы собственного капитала (строка 1300 бухгалтерского баланса);

- Ильшева Н.Н., Крылов С.И. [7] и Войтоловский Н.В., Калинина А.П., Мазурова И.И. [13] рекомендуют в рамках реализации стратегических целевых установок использовать методический подход к исчислению относительной величины финансовой устойчивости с учетом доходов будущих периодов и оценочных обязательств (строки 1530 и 1540 бухгалтерского баланса, соответственно);

- Кузьмина Е.Е., Кузьмина Л.П. [10] и Казакова Н.А. [8] оптимизируют расчет показателя маневренности собственного капитала, который не приводит к искажению результата анализа.



Рис. 1. Алгоритм оценки типа финансовой устойчивости.

Таблица 1.

Структура оценки эффективности внутреннего аудита бюджетного учреждения

Показатели рыночной устойчивости экономического субъекта служат важнейшим индикатором определения степени зависимости от внешних контрагентов, то есть предполагается оценка структуры пассива бухгалтерского баланса для долгосрочной перспективной оценки финансового состояния.

Помимо относительных показателей финансовой устойчивости в аналитической практике широко применяются абсолютные показатели. В данном случае традиционная оценка типа финансовой устойчивости экономического субъекта строится на соизмерении материальных оборотных средств с величиной источников их финансирования.

Итогом сопоставления является определение трехкомпонентного показателя «типа финансовой устойчивости экономического субъекта на основе бухгалтерского финансового отчета (ОКУД 0710001 «Бухгалтерский баланс»):

1) соотношение стоимости собственных оборотных средств со стоимостью материальных оборотных средств (И(Н)1) («+»+ излишек (И); «-» недостаток (Н));

2) соотношение стоимости собственных оборотных средств и долгосрочных заемных средств со стоимостью материальных оборотных средств (И(Н)2) («+» И; «-»Н);

3) соотношение общей стоимости источников средств со стоимостью материальных оборотных средств (И(Н)3) («+» И; «-» Н)»[9].

Алгоритмы расчета трехкомпонентного показателя типа финансовой устойчивости экономического субъекта представлены в табл. 3.

Практика использования алгоритма, описанного в своих научных работах Войтоловским Н.В., Калининой А.П., Мазуровой И.И. [13] признается более упрощенной при этом сохраняющей экономическую сущность оцениваемых аналитических характеристик.

Динамичность финансовой устойчивости как ключевого параметра финансового состояния экономического субъекта требует постоянного мониторинга и управления. Следовательно, нами предлагается усовершенствованный подход к процессу управления устойчивостью предприятия, путем контроля за произошедшими хозяйственными операциями. Особенность предложенного методического подхода заключается в возможности его применения для любого типа текущей финансовой устойчивости экономического субъекта с учетом детализации по типам хозяйственных операций. Данная методика позволяет обеспечить как стабилизацию, так и улучшение типа финансовой устойчивости (табл. 4, 5, 6, 7).

Обобщение вышепредставленного усовершенствованного подхода к процессу управления устойчивостью экономического субъекта путем контроля за происходящими хозяйственными операциями позволяет не только обеспечить сохранение стабильности финансового состояния, но и укреплять финансовую устойчивость.

Показатели	Современные подходы аналитиков к алгоритмам расчета относительных показателей финансовой устойчивости				
	Савицкая Г.В. [12] и Жилкина А.Н. [6]	Ильшева Н.Н., Крылов С.И. [7]	Кузьмина Е.Е., Кузьмина Л.П. [10]	Войтоловский Н.В., Калинина А.П., Мазурова И.И. [13]	Казакова Н.А. [8]
Коэффициент финансовой автономии	Бухгалтерский баланс (ББ) 1300/1700	ББ (1300+1530+1540 +1430)/1700	ББ 1300/1700		
Коэффициент финансовой зависимости	ББ (1400+1500)/1700	ББ (1400+1500-1530-1540-1430)/1700	ББ (1400+1500)/1300		
Коэффициент финансовой устойчивости	ББ (1300+1400)/1700	ББ (1300+1400+1530 +1540+1430)/1700		ББ (1300+1400)/1700	
Коэффициент финансового риска	ББ (1400+1510)/1300			ББ (1400+1500)/1300	ББ (1410+1450+1410 +1510+1520+ +1550)/1300
Коэффициент маневренности	ББ (1300+1530+1540 -1430-1210)/1300	ББ (1300+1530+1540 +1430-1210)/ (1300+1530+1540 + 1430)	ББ (1300-1210)/ (1300+1400)		ББ (1210+1220+1230 +1240+1250)- 1510+1520+1550)/ 1300

Таблица 1.

Структура оценки эффективности внутреннего аудита бюджетного учреждения

Показатели	Коды строк
Итого внеоборотных активов	1100
Нематериальные активы	1110
Результаты исследований и разработок	1120
Нематериальные поисковые активы	1130
Материальные поисковые активы	1140
Основные средства	1150
Доходные вложения в материальные ценности	1160
Финансовые вложения	1170
Отложенные налоговые активы	1180
Прочие внеоборотные активы	1190
Итого оборотных активов	1200
Запасы	1210
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220
Дебиторская задолженность	1230
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250
Прочие оборотные активы	1260
БАЛАНС (актив)	1600
ИТОГО капитал	1300
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320
Переоценка внеоборотных активов	1340
Добавочный капитал (без переоценки)	1350
Резервный капитал	1360
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370
Долгосрочные заемные средства	1410
Отложенные налоговые обязательства	1420
Оценочные обязательства	1430
Прочие долгосрочные обязательства	1450
ИТОГО долгосрочных обязательств	1400
Краткосрочные заемные обязательства	1510
Краткосрочная кредиторская задолженность	1520
Доходы будущих периодов	1530
Оценочные обязательства	1540
Прочие краткосрочные обязательства	1550
ИТОГО краткосрочных обязательств	1500
БАЛАНС (пассив)	1700

Таблица 4.

Методика контроля и управления абсолютной финансовой устойчивостью

Тип финансовой устойчивости (абсолютная)	Тип хозяйственных операций и значения их оптимальных величин							
	Операции первого типа	Оптимальные значения	Операции второго типа	Оптимальные значения	Операции третьего типа	Оптимальные значения	Операции четвертого типа	Оптимальные значения
Сохранение	-приобретение объектов ОС и ИА;	-не более величины показателя $\mathbb{N}(H)1$;	-использование средств фондов и капиталов;	-не более величины показателя $\mathbb{N}(H)1$;	-приобретение ТМЦ;	-не более величины показателя $\mathbb{N}(H)1$;	-любые операции	-без ограничений
	-прочие операции	-без ограничений	-прочие операции	-без ограничений	-прочие операции	-без ограничений		

Таблица 5.

Методика контроля и управления нормальной финансовой устойчивостью

Тип финансовой устойчивости (нормальная)	Тип хозяйственных операций и значения их оптимальных величин							
	Операции первого типа	Оптимальные значения	Операции второго типа	Оптимальные значения	Операции третьего типа	Оптимальные значения	Операции четвертого типа	Оптимальные значения
Сохранение	-любые операции	-без ограничений	-любые операции	-без ограничений	-поступление материальных ценностей от поставщиков;	-не более величины показателя $\mathbb{N}(H)2$;	-погашение краткосрочных кредитов и займов;	-не более величины показателя $\mathbb{N}(H)2$;
					-прочие операции	-без ограничений	-прочие операции	-без ограничений

Таблица 6.

Методика контроля и управления неустойчивым финансовым состоянием

Тип устойчивости (неустойчивое финансовое состояние)	Тип хозяйственных операций и значения их оптимальных величин							
	Операции первого типа	Оптимальные значения	Операции второго типа	Оптимальные значения	Операции третьего типа	Оптимальные значения	Операции четвертого типа	Оптимальные значения
Улучшение	-приобретение внеоборотных активов (ВНА);	-недопустимо;	-использование средств фондов и капиталов;	-недопустимо	-получение долгосрочных кредитов;	-не менее суммы показателя $\mathbb{N}(H)2$;	-любые операции	-без ограничений
	-перевод ВНА в состав оборотных;	-не менее величины показателя $\mathbb{N}(H)1$;	-прочие операции	-без ограничений	-прочие операции	-без ограничений		
	-направление МЦ в производство;	-не менее показателя $\mathbb{N}(H)1$;						
	-возвращение дебиторской задолженности;	-в полном объеме;						
	-прочие операции	-без ограничений						

Фактические результаты, как правило, имеют «отклонения от запланированных целевых показателей, что требует разработки системы взаимосвязанных аналитических процедур, которые направлены на корректировку отдельных финансовых величин и финансового состояния в целом» [11].

Инновационный характер аналитических подходов к оценке финансового положения требует разработки и применения алгоритмов и методик, обеспечивающих превентивный характер.

Исследование финансовой устойчивости экономического субъекта основано на системе коэффициентов, которые ограничиваются

определенными нормативами. С учетом данных нормативов и существующей взаимосвязи между относительными показателями финансовой устойчивости предлагается смоделировать оптимальную структуру бухгалтерского баланса (рис. 2) [5].

Представим алгоритмы расчета относительных величин, используемых в моделировании структуры бухгалтерского баланса (см. врез).

Ключевыми относительными критериями определения финансовой устойчивости с целью минимизации риска несостоятельности принято считать:

- коэффициент финансовой устойчивости (CFS);
- коэффициент финансирования (CF);
- коэффициент автономии (CA).

Итогом вышепредставленных рассуждений является необходимость разработки методики укрепления финансовой устойчивости экономического субъекта, на основе метода оптимальных оценок.

Критерии оптимизации представим на рис. 3.

Целевая функция – коэффициент финансовой устойчивости ограничивается установленными пределами ($0 < CFS \leq 1$) с условием предлагаемых нормативных ограничений системы рассматриваемых относительных величин.

Максимум целевой функции достигается в том случае, когда экономический субъект абсолютно финансово автономен, что возможно теоретически, но невозможно при построении фактического бухгалтерского баланса (см. ниже стр. 20 и 21).

Обобщая результаты исследования, необходимо отметить, что, задав целевую функцию и установив определенные ограничения системы финансовых характеристик, в рамках конкретного экономического субъекта, представляется возможным сформировать оптимальную структуру бухгалтерского баланса. Теоретические положения и аналитические процедуры, рекомендованные авторами, позволяют достичь оптимального уровня финансовой устойчивости независимо от отраслевых особенностей экономического субъекта.

Литература

1. Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. от 19.04.2019). – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/

2. Методологические рекомендации по проведению анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций: утверждены Госкомстатом России 28.11.2002 г. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_142116.

3. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности: практикум / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело и сервис, 2018.

4. Анализ финансовой отчетности: учебное пособие / Е.В. Королева. – 2-е изд., доп. – Пос. Караваево: КГСХА, 2021.

Алгоритмы расчета относительных величин, используемых в моделировании структуры бухгалтерского баланса.

1. Коэффициент обеспеченности запасов собственными оборотными средствами (CSSWC): $C_{SSWC} = \frac{\text{стр. 1300 ББ} - \text{стр. 1100 ББ}}{\text{стр. 1210 ББ}}$ (1)

2. Коэффициент обеспеченности оборотных активов собственным оборотным капиталом (COSA): $C_{COSA} = \frac{\text{стр. 1300 ББ} - \text{стр. 1100 ББ}}{\text{стр. 1210 ББ}}$ (2)

3. Коэффициент текущей ликвидности (CCL): $C_{CL} = \frac{\text{стр. 1200 ББ}}{\text{стр. 1510 ББ} + \text{стр. 1520 ББ} + \text{стр. 1550 ББ}}$ (3)

4. Коэффициент финансирования (CF): $C_F = \frac{\text{стр. 1300 ББ} + \text{стр. 1530 ББ} + \text{стр. 1430 ББ} + \text{стр. 1540 ББ}}{\text{стр. 1400 ББ} + \text{стр. 1500 ББ} - \text{стр. 1530 ББ} - \text{стр. 1430 ББ} + \text{стр. 1540 ББ}}$ (4)

5. Коэффициент автономии (CA): $C_A = \frac{\text{стр. 1300 ББ} + \text{стр. 15360 ББ} + \text{стр. 1430 ББ} + \text{стр. 1540 ББ}}{\text{стр. 1100 ББ} + \text{стр. 1200 ББ}}$ (5)

Чистые активы (ЧА) выступают основой оценки финансовой устойчивости экономического субъекта в условиях рынка:

$ЧА = (\text{стр. 1100 ББ} + \text{стр. 1220 ББ}) - (\text{стр. 1400 ББ} + \text{стр. 1510 ББ} + \text{стр. 1520 ББ} + \text{стр. 1430 ББ} + \text{стр. 1540 ББ} + \text{стр. 1550 ББ})$ (6)

Целевая функция строится следующим образом:

$$C_{FS} = \frac{(стр. 1200 ББ + стр. 1100 ББ) - (стр. 1400 ББ + стр. 1510 ББ + стр. 1520 ББ + стр. 1430 ББ + стр. 1540 ББ + стр. 1550 ББ)}{стр. 1100 ББ + стр. 1200 ББ} \quad (7)$$

при условиях: $C_{SSWA} = \frac{стр. 1300 ББ + стр. 1530 ББ + стр. 1430 ББ + стр. 1540 ББ - (стр. 1100 ББ + DE)}{стр. 1210 ББ} \geq 0,6$ (8)

где DE – расходы будущих периодов.

$$C_{SSA} = \frac{стр. 1300 ББ + стр. 1530 ББ + стр. 1430 ББ + стр. 1540 ББ - (стр. 1100 ББ + DE)}{стр. 1210 ББ} \geq 0,1 \quad (9)$$

$$C_{CL} = \frac{стр. 1200 ББ}{стр. 1510 ББ + стр. 1520 ББ + стр. 1550 ББ} \geq 2 \quad (10)$$

$$C_F = \frac{стр. 1300 ББ + стр. 1530 ББ + стр. 1430 ББ + стр. 1540 ББ}{стр. 1400 ББ + стр. 1500 ББ - стр. 1530 ББ - стр. 1430 ББ + стр. 1540 ББ} \geq 1 \quad (11)$$

$$C_A = \frac{стр. 1300 ББ + стр. 15360 ББ + стр. 1430 ББ + стр. 1540 ББ}{стр. 1100 ББ + стр. 1200 ББ} \geq 0,5 \quad (12)$$

Математические преобразования позволяют получить упрощенную целевую функцию и условия.

$$C_{FS} = \frac{(стр. 1200 ББ + стр. 1100 ББ) - (стр. 1400 ББ + стр. 1500 ББ)}{стр. 1100 ББ + стр. 1200 ББ} \geq 0,5 \quad (13)$$

$$C_{SSWA} = \frac{стр. 1300 ББ - стр. 1100 ББ}{стр. 1210 ББ} \geq 0,6 \quad (14)$$

$$C_{SSA} = \frac{стр. 1300 ББ - стр. 1100 ББ}{стр. 1200 ББ} \geq 0,1 \quad (15)$$

$$C_{CL} = \frac{стр. 1200 ББ}{стр. 1500 ББ} \geq 2 \quad (16)$$

$$C_F = \frac{стр. 1300 ББ}{стр. 1400 ББ + стр. 1500 ББ} \geq 1 \quad (17)$$

$$C_A = \frac{стр. 1300 ББ}{стр. 1400 ББ + стр. 1500 ББ} \geq 0,5 \quad (18)$$

5. Гранкин В.Ф., Марченкова И.Н., Удовикова А.А. Инновационный подход к формированию финансовых характеристик эталонной динамики развития // Вестник Курской гос. сельскохозяй. академии. – 2017. – № 4. – С. 66-73.

6. Жилкина А.Н. Финансовый анализ: учебник и практикум для вузов. – М. : Юрайт, 2023.

7. Ильишева Н.Н., Крылов С.И. Анализ финансовой отчетности: учебник. – М. : Финансы и статистика, 2021.

8. Казакова Н.А. Анализ финансовой отчетности. Консолидированный бизнес : учебник для вузов. – М. : Юрайт, 2023.

9. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник и практикум для вузов/ В.И. Бариленко [и др.]; под редакцией В.И. Бариленко. – М. : Юрайт, 2023.

10. Кузьмина Е.Е., Кузьмина Л.П. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник и практикум для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2023.

11. Кулагина Н.А. Практический курс анализа хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие для вузов/ Н.А. Кулагина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2023.

12. Савицкая Г.В. Экономический анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник. – М. : Инфра-М, 2023.

13. Экономический анализ: учебник для вузов/ Н.В. Войтоловский [и др.]; под ред. Н.В. Войтоловского, А.П. Калининой, И.И. Мазуровой. – 8-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2023.



Рис. 2. Моделирование структуры бухгалтерского баланса.

14. Ohlson J.A. Financial Ratios and the Probabilistic Prediction of Bankruptcy, Journal of Accounting Research, 1980. – No 18(1). – Pp. 56-59.

15. Wilcox J.W. The P/B-ROE Valuation Model, Financial Analysts, 1984. – Journal No 40. – Pp. 58-66.

References

1. Order of the Ministry of Finance of Russia dated July 2, 2010 № 66n “On the forms of fi-

ancial statements of organizations” (as amended on April 19, 2019). – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/

2. Methodological recommendations for analyzing the financial and economic activities of organizations: approved by the State Statistics Committee of Russia on November 28, 2002 – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_142116/

3. Analysis of accounting (financial) statements: workshop /L.V. Dontsova, N.A. Niki-

Таблица 7.

Методика контроля и управления кризисным финансовым состоянием

Тип устойчивости (кризисное финансовое состояние)	Тип хозяйственных операций и значения их оптимальных величин							
	Операции первого типа	Оптимальные значения	Операции второго типа	Оптимальные значения	Операции третьего типа	Оптимальные значения	Операции четвертого типа	Оптимальные значения
Улучшение	- перевод ВНА в состав оборотных;	- без ограничений	- использование средств фондов и капиталов;	- недопустимо	- получение долгосрочных кредитов и займов;	- не менее суммы показателя И(Н)	- любые операции	- без ограничений
	- приобретение ВНА;	- недопустимо	- прочие операции	- без ограничений	- прочие операции	- без ограничений		
	- реализация ГМЦ;	- без ограничений						
	- списание дебиторской задолженности;	- в полном объеме						
	- прочие операции	- без ограничений						

6. Zhilkina A.N. Financial analysis: textbook and workshop for universities. – М.: Yurayt, 2023.
 7. Ilysheva N.N., Krylov S.I. Analysis of financial statements: textbook. – М.: Finance and Statistics, 2021.

8. Kazakova N.A. Analysis of financial statements. Consolidated business: a textbook for universities. – М.: Yurayt, 2023.

9. Comprehensive analysis of economic activity: textbook and workshop for universities / V.I. Barilenko [and others]; edited by V.I. Barilenko. – М.: Yurayt, 2023.

10. Kuzmina E.E., Kuzmina L.P. Comprehensive analysis of economic activity: textbook and workshop for universities. – 2nd ed., revised. and additional – М.: Yurayt, 2023.

11. Kulagina N.A. Practical course in analyzing the economic activity of an enterprise: a textbook for universities / N.A. Kulagina. – 2nd ed., revised. and additional – М.: Yurayt, 2023.

12. Savitskaya G.V. Economic analysis of the economic activity of an enterprise: textbook. – М.: Infra-M, 2023.

13. Economic analysis: textbook for universities / N.V. Voitolovsky [and others]; edited by N.V. Voitolovsky, A.P. Kalinina, I.I. Mazurova. – 8th ed., revised. and additional – М.: Yurayt, 2023.

14. Ohlson J.A. Financial Ratios and the Probabilistic Prediction of Bankruptcy, Journal of Accounting Research, 1980. – No 18(1). – Pp. 56-59.

15. Wilcox J.W. The P/B-ROE Valuation Model, Financial Analysts, 1984. – Journal No 40. – Pp. 58-66.



Рис. 3. Оптимизированная структура баланса.

forova. – 6th ed., revised. and additional – М.: Business and Service, 2018.

4. Analysis of financial statements: textbook / E.V. Koroleva. – 2nd ed., add. – Pos. Karavaevo: KGSNA, 2021.

5. Grankin V.F., Marchenkova I.N., Udovikova A.A. Innovative approach to the formation of financial characteristics of reference development dynamics // Bulletin of the Kursk State University, agricultural academy. – 2017. – No. 4. – P. 66-73.

Суд: отказ в финансировании предупредительных мер из-за ошибок в заявлении и документах неправомерен

Организация подала в СФР документы и заявление о финансовом обеспечении предупредительных мер по сокращению производственного травматизма. Фонд компании отказал, так как организация:

- неверно указала наименование и регистрационный номер в заявлении, внесла сведения своего подразделения;
- не заверила печатью копию перечня мероприятий по улучшению условий и охраны труда работников;
- не представила регистрационное удостоверение на передвижной мобильный комплекс.

Суд встал на сторону организации:

- фонд может принять решение об отказе в финансировании предупредительных мер только в случаях, которые прямо указаны в законе;
- перечень допдокументов, которые должна направить организация, также ограничен. В него не включено удостоверение на передвижной мобильный комплекс;
- в заявлении организация вправе указать как свое наименование и регистрационный номер, так и данные подразделения. Это в любом случае позволяет идентифицировать ее как страхователя.

Отметим, что суды и ранее признавали неправомерным отказ фонда в финансировании предупредительных мер из-за замечаний к заявлению и документам.

Документ: Постановление 20-го ААС от 09.04.2024 по делу N А23-8997/2023

Больничный выдан за отработанный день – вместо пособия можно перечислить зарплату, решил суд

Сотрудник после работы обратился в медучреждение. Ему выдали больничный. Работодатель за этот день выплатил ему зарплату, а за второй и третий дни болезни – пособие. С четвертого дня больничный оплачивал уже СФР.

Фонд с таким подходом не согласился. Организация оплатила только два дня больничного, а значит СФР выплатил пособие за лишний день и тем самым понес допрасходы.

АС Московского округа выводы фонда не поддержал. Если сотруднику выдали больничный за отработанный день, ему выплачивают либо зарплату, либо пособие. При этом работодатель сам решает вопрос о виде выплат. Одновременное перечисление 2 выплат возлагает на организацию необоснованную обязанность дважды оплачивать три дня болезни.

Документ: Постановление АС Московского округа от 29.03.2024 по делу N А40-207183/2023

ТКАЧ Александр Алексеевич,
к.э.н., доцент кафедры учета, анализа и аудита
экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова,
valuer-Alex@yandex.ru

Анализ, контроль (надзор) и аудит товаров и сделок в условиях цифровой экономики

Аннотация. В статье рассмотрена особенность и важность анализа, контроля (надзора) и аудита товаров и сделок в условиях цифровой экономики, показано разнообразие видов и последовательность проведения идентификации товаров как одной из ключевых процедур анализа и контроля товаров, показана связь анализа товара с контролем и анализом хозяйственной деятельности (сделок и результатов деятельности), а также определено место анализа товаров в системе комплексного анализа хозяйственной сделки.

Ключевые слова: товары, хозяйственные сделки, анализ и контроль (надзор) товаров и сделок, анализ хозяйственной деятельности, модель комплексного анализа сделки.

TKACH Alexander Alekseevich,
Ph.D., Associate Professor,
Department of Accounting, Analysis and Audit
Faculty of Economics of Moscow State University M.V. Lomonosov,
valuer-Alex@yandex.ru

Analysis, control (supervision) and audit of goods and transactions in the digital economy

Abstract. The article considers the peculiarity and importance of analysis, control (supervision) and audit of goods and transactions in the digital economy, shows the variety of types and sequence of identification of goods as one of the key procedures for analyzing and controlling goods, shows the connection of analysis of goods with control and analysis of economic activities (transactions and results of operations), as well as the place of analysis of goods in the system of comprehensive analysis of an economic transaction.

Keywords: Goods, business transactions, analysis and control (supervision) of goods and transactions, analysis of economic activity, a model of complex transaction analysis.

Введение

Происходящие в настоящее время изменения, в том числе связанные с цифровизацией экономики, санкциями, эпидемиологической обстановкой, изменениями объемов товарооборота, повышением требований к сделкам и качеству товаров (поступающих как на внутренний, так и на внешний рынки), ставят новые задачи в области анализа, контроля (надзора) и аудита.

Обеспечение безопасности (в том числе пищевой, экономической и др.) является приоритетным направлением деятельности государства и ставит вопрос совершенствования системы государственного контроля (надзора) в области обеспечения качества и безопасности товаров (в том числе пищевых продуктов). От эффективности контроля товаров зависит их качество и безопасность для потребителей,

имидж производителей (поставщиков) и страны в целом.

Новые условия хозяйствования требуют создания стройной системы комплексного анализа и контроля не только всей хозяйственной деятельности экономических субъектов, но и отдельных процессов, фактов и результатов хозяйственной жизни, в том числе хозяйственных сделок и товаров. Основным объектом контроля и анализа наряду со всей хозяйственной деятельностью выступают хозяйственные сделки и товары (работы, услуги), являющиеся предметами хозяйственных сделок.

Хозяйственный анализ развивается и эволюционирует в соответствии с изменениями и потребностями экономики. В этой связи анализ сделок и товаров является логическим продолжением развития анализа хозяйственной деятельности

и нуждается в разработке собственной методологии.

1. Анализ товара в системе комплексного анализа сделки

Товары и сделки являются одними из основных элементов базиса и надстройки любого вида общественно-экономической формации, а также необходимым условием кругооборота капитала.

Основным элементом любой сделки (договора) является предмет сделки, в качестве которого выступает товар, работа или услуга. Товары могут быть разнообразными: от продуктов питания до объектов недвижимого имущества. Все, что создается с целью потребления и обладает спросом, имеет не только потребительную стоимость, но и изначальную стоимость, а, следовательно, имеет признаки товара.

Товары, являясь основным элементом экономики и экономических отношений, имеют большое значение для всех хозяйствующих субъектов. Так, товары важны для производителей при осуществлении ими хозяйственной деятельности (производственной, инвестиционной), а также для физических лиц в процессе их жизнедеятельности.

Необходимость в развитии методологии анализа, контроля (надзора) и аудита товаров и сделок обусловлена высокой практической их значимостью для различных участников экономических, производственных отношений.

Наряду с анализом сделок в современных условиях получают дальнейшее развитие такое направление экономического анализа как анализ товаров. Товар (предмет сделки) как микроэкономическая единица анализа имеет важное практическое значение и заслуживает особого внимания.

Вопросы анализа товаров изучали и продолжают изучать многие ученые и практики. Однако при всем многообразии трудов, посвященных вопросам исследования товаров, остаются нераскрытыми вопросы комплексного анализа товаров как предметов

сделок, отсутствует систематизация соответствующих методических рекомендаций по проведению анализа товаров в различных хозяйственных ситуациях, что создает определенные сложности в принятии хозяйственных решений при совершении различных операций с товарами.

Появление и развитие анализа товаров является результатом эволюционного развития экономического анализа, обусловленного рыночными условиями хозяйствования. Предпосылками развития анализа товаров являются все возрастающий интерес к товарам различных видов, повышенное внимание и рост требований к товарам со стороны контролирующих органов, потребность конечных потребителей в определении качества товаров, резервов повышения эффективности производства товаров (продукции) и сделок с ними.

Анализ товаров, как и анализ хозяйственных сделок, является перспективным направлением развития «Татуровско-Шереметовской» научной школы.

Основы для развития анализа хозяйственных сделок (в том числе анализ предметов сделок) как направления анализа хозяйственной деятельности (экономиче-

ского анализа) были заложены ведущими учеными в области экономического анализа: профессором С.К. Татуром и профессором А.Д. Шереметом.

С.К. Татур и А.Д. Шеремет, заглядывая на десятилетия вперед, предопределили перспективы развития анализа хозяйственной деятельности в целом и сделок (договорных, экономических отношений) в частности.

По мнению С.К. Татура, «для оперативного руководства необходимы сведения о том, как идет производство не только в целом, но и по отдельным его процессам, по отдельным переделам, операциям» [1, с. 23].

Еще в середине прошлого века С.К. Татур отметил, что предприятия и хозяйственные организации должны оформлять свои заказы и поставки путем заключения договоров. В хозяйственных договорах, представляющих собою форму конкретизации плана предприятия, устанавливаются предмет хозяйственной операции (поставка, заготовка, выполнение услуг), ее условия (качество материалов и изделий), другие признаки, определяющие предмет хозяйственной операции, сроки ее выполнения, условия транспортировки, приема и сдачи, условия расчетов. [1, с. 50]. В процессе анализа просматриваются важнейшие договоры и устанавливается, насколько их содержание обеспечивает интересы предприятий и организаций [2, с. 74].

Особое внимание вопросам хозяйственных связей, в основе которых лежат сделки, уделено в работах профессора А.Д. Шеремета. Под внешними связями предприятия, организуемыми внутри страны и за рубежом, понимаются экономические условия, в которых работает предприятие. Конечная оценка возможностей предприятия определяется эффективностью его деятельности на конкретном рынке: финансовом рынке, рынках купли и продажи [4, с. 115].

Важность анализа своевременности исполнения обязательств по контрактам (целью которого является выявление суммы обязательств, просроченных исполнением, и причин нарушения сроков поставок) состоит в том, что, помимо несвоевременного получения выручки, несоблюдение сроков поставки влечет за собой уплату штрафов, пеней и неустоек, что в дальнейшем отрицательно сказывается на показателях эффективности организации и с учетом ухудшающейся коммерческой репутации может поставить под сомнение возможность ее функционирования в обозримом будущем [4, с. 117].

На рис. 1 представлено место анализа товаров в системе комплексного анализа хозяйственной сделки и основные блоки анализа условий сделки.

Сделка совершается под воздействием различных условий. Крупнейшие характеристики сделки можно разбить на три части: сведения о договоре (контракте); сведения о предмете (объекте) сделки (договора, контракта); сведения об организациях-участниках сделки (субъектах или сторонах сделки).

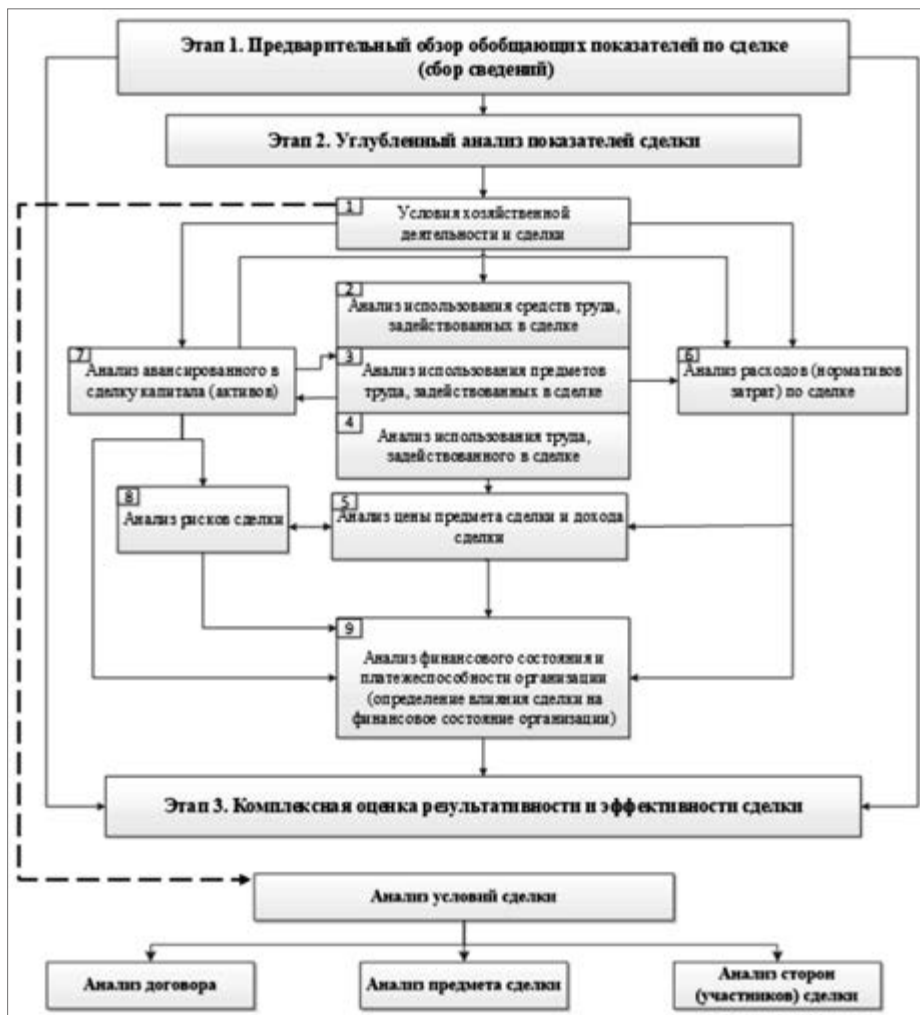


Рис. 1. Место анализа товаров, работ и услуг (предметов сделки) в системе комплексного анализа хозяйственной сделки. Источник: составлено автором.

В процессе своей хозяйственной деятельности экономические субъекты совершают большое количество сделок, значительная часть из которых сопровождается заключением договоров (контрактов).

Анализ любой сделки целесообразно начинать с исследования договора, если таковой имеется в наличии, так как это один из основных источников информации о сделке и ее условиях. Анализ договора является частью комплексного анализа сделки. Анализ договора, как правило, означает изучение договора на предмет его соответствия нормативно-правовым актам, регулирующим экономические и правовые отношения в целом и в конкретной сфере в частности.

Договор представляет собой свод условий совершения сделки, которые должны соблюдать стороны, заключающие сделку. В противном случае сделка может быть «расторгнута». Поэтому так уделять внимательно подходить к договору на этапе его составления и заключения. От эффективности договора во многом зависит эффективность всей сделки, в том числе риски, доходы и расходы сделки.

Анализ договора может состоять из различных блоков: анализ соответствия законодательным требованиям; анализ сторон сделки; анализ предмета сделки; анализ сроков договора; анализ цены предмета сделки; анализ обязательств сторон и т.п. Каждый отдельный блок или раздел договора может подлежать отдельному анализу.

Анализ предмета сделки (или анализ товара), как и анализ договора, является одной из составных частей анализа условий сделки и может выходить за рамки, привычные для данного анализа при исследовании договора. В ходе анализа предмета сделки (или анализа товара) решаются следующие задачи: раскрытие сущности предмета сделки (наименование, свойства, состав и др.); определение уровня качества предмета сделки, соответствие нормативным требованиям, договора (контракта); исследование свойств предмета сделки, отличие его от аналогичных предметов конкурентов; определение этапа жизненного цикла продукции (товара); разработка и предложение эффективного сервисного обслуживания предмета сделки; определение требуемых производственных и финансовых возможностей по совершению сделки (производству предмета сделки), а также уровня соответствия текущих возможностей.

Данный анализ должен позволить идентифицировать предмет сделки, раскрыть его сущность в целях составления общей картины сделки и проведения ее комплексного анализа.

Анализ товаров можно рассматривать не только с позиции отдельно взятой сделки, но и всей хозяйственной деятельности. Так данный анализ может выступать как направление анализа хозяйственной деятельности, разновидность внутреннего анализа и составная часть комплексного анализа хозяйственной деятельности.

Анализ товаров (работ, услуг), как и анализ сделок, в модели комплексного экономического анализа, предложенной профессором А.Д. Шереметом [Шеремет, 2008], можно отнести к блоку «Анализа условий хозяйственной деятельности» в части анализа рыночного потенциала. Анализ товаров и анализ сделок могут быть составной частью и других блоков комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности, а также самостоятельными направлениями анализа хозяйственной деятельности [3, с. 168].

Анализ товаров является основным инструментом принятия хозяйственных решений по сделкам. Совершение сделок с товарами без проведения должных аналитических процедур приводит к ошибкам в принятии решений, росту рисков, потере имиджа и клиентов, ухудшению результатов деятельности предприятий.

Таким образом, добавив анализ товара в комплексный анализ сделки и в комплексный анализ хозяйственной деятельности, можно повысить качество указанных видов анализа и их практическую значимость в принятии важных хозяйственных решений.

Анализ товаров и сделок в составе комплексного анализа хозяйственной деятельности позволит получить более объективную оценку результатов деятельности и выявить факторы и резервы повышения эффективности.

2. Идентификация, контроль (надзор) и аудит товаров и сделок

Развитие системы контроля товаров и сделок в условиях цифровой экономики особенно заметно на примерах формирования и внедрения различных систем прослеживаемости продукции (товаров), в том числе растениеводческой, животноводческой и иной продукции.

Учитывая особую значимость сделок и товаров для различных участников экономических отношений (в том числе в хозяйственной жизни), товары и сделки становятся одними из основных объектов контроля и аудита.

В соответствии с п. 16 Федерального закона от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном и муниципальном контроле (надзоре)» к объектам государственного и муниципального контроля (надзора) относятся:

- **деятельность, действия (бездействия)** граждан и организаций, в рамках которых должны соблюдаться обязательные требования.

- **результаты деятельности** граждан и организаций, в том числе **продукция (товары), работы и услуги**, к которым предъявляются обязательные требования.

- здания, помещения, сооружения, линейные объекты, территории, включая водные, земельные и лесные участки, оборудование, устройства, предметы, материалы, транспортные средства, компоненты природной среды, природные и природно-

антропогенные объекты, другие объекты, которыми граждане и организации владеют и пользуются, компоненты природной среды и др.

Предметом государственного контроля (надзора) являются (п. 15 Федерального закона от 31.07.2020 № 248-ФЗ):

- соблюдение требований: контролируемые лицами обязательных требований, установленных нормативными правовыми актами; требований, содержащихся в разрешительных документах; требований документов, исполнение которых является необходимым в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- исполнение решений, принимаемых по результатам контрольных (надзорных) мероприятий.

Взаимодействие с контролируемым лицом осуществляется при проведении следующих контрольных (надзорных) мероприятий (п. 2 ст. 56 Федерального закона от 31.07.2020 № 248-ФЗ): 1) **контрольная закупка**; 2) **мониторинговая закупка**; 3) **выборочный контроль**; 4) **инспекционный визит**; 5) **рейдовый осмотр**; 6) **документарная проверка**; 7) **выездная проверка**.

Следует отметить, что сделки (в частности закупки) в контрольно-надзорной деятельности выступают одновременно как объектами контроля, так одним из возможных вариантов контрольных (надзорных) мероприятий, посредством которых устанавливается оценка соблюдения обязательных требований (например, при продаже товаров).

Под **контрольной закупкой** понимается контрольное (надзорное) мероприятие, в ходе которого инспектором совершаются действия по созданию ситуации для осуществления сделки в целях оценки соблюдения обязательных требований при продаже продукции (товаров), выполнения работ, оказании услуг потребителям (ст. 67 Федерального закона от 31.07.2020 № 248-ФЗ).

Мониторинговая закупка – контрольное (надзорное) мероприятие, в ходе которого инспектором совершаются действия по созданию ситуации для осуществления сделки в целях последующего направления продукции (товара), результатов выполненных работ, оказанных услуг на испытание, экспертизу, а также проведения исследования продукции (товаров), работ, оказанных услуг на предмет их соответствия обязательным требованиям к безопасности и (или) качеству (ст. 68 Федерального закона от 31.07.2020 № 248-ФЗ).

Контрольные (надзорные) мероприятия, за исключением контрольных (надзорных) мероприятий без взаимодействия, могут проводиться на плановой и внеплановой основе только путем совершения инспектором и лицами, привлекаемыми к проведению контрольного (надзорного) мероприятия, следующих контрольных (надзорных) действий: 1) **осмотр**; 2) **досмотр**; 3) **опрос**; 4) **получение письменных объяснений**; 5) **истребование документов**; 6) **отбор проб**

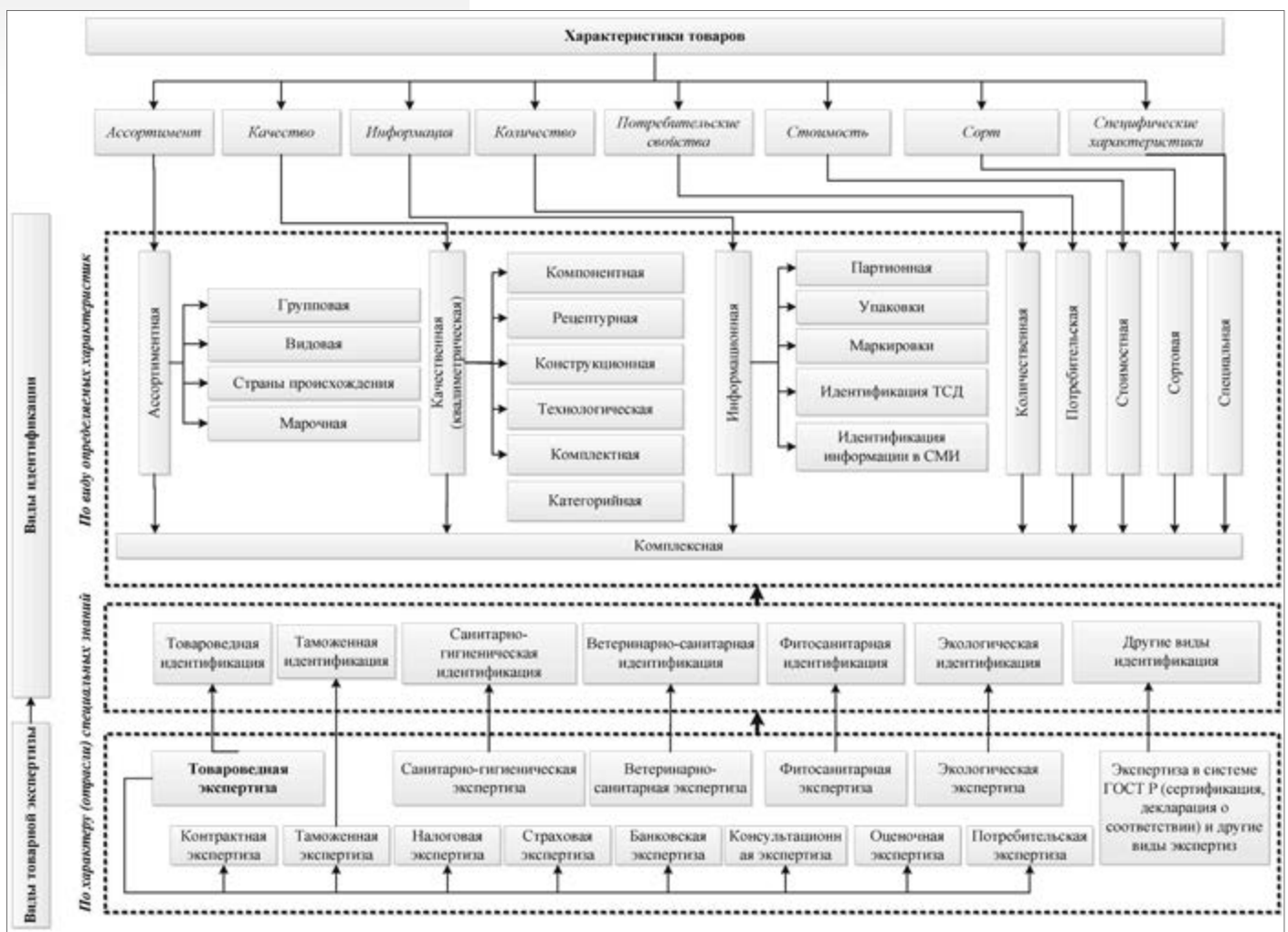


Рис. 2. Виды идентификаций товаров (продукции). Источник: составлено автором.

(образцов); 7) инструментальное обследование; 8) испытание; 9) экспертиза; 10) эксперимент (п. 1 ст. 65 Федерального закона от 31.07.2020 № 248-ФЗ).

Одной из ключевых процедур контроля (надзора) (в частности контрольных (надзорных) мероприятий) и анализа товаров является идентификация товаров (продукции), представляющая собой процедуру, посредством которой устанавливают соответствие исследуемого товара (продукции) требованиям, предъявляемым к данному виду товара.

Идентификация занимает важное место в системе экспертизы и сертификации и является неотъемлемым элементом всех видов оценочной деятельности. С идентификации начинаются следующие виды оценочной деятельности: обязательное подтверждение соответствия; контроль качества продукции; товароведная оценка.

Идентификацию, анализ и контроль (надзор) товаров (продукции) проводят для защиты потребителя от недобросовестного изготовителя (продавца, поставщика), а также для обеспечения безопасности товаров (продукции) для окружающей среды, жизни, здоровья потребителя, его имущества и в целях подтверждения соответствия

товаров (продукции) предъявляемым к ним требованиям.

Целью идентификации является выявление и подтверждение подлинности конкретного вида и наименования товара, а также соответствие его определенным требованиям или информации о нем, указанной на маркировке и/или в товарно-сопроводительных документах.

Существует большое множество различных видов идентификаций. На рис. 2 представлены виды экспертиз и идентификаций товаров (продукции), сгруппированные по разным классификационным признакам.

В разных отраслях используются свои виды идентификации. В зависимости от объекта идентификации выделяют идентификации товаров (продукция), услуг, ценных бумаг (денег, акций и др.), информации, рабочей силы и других объектов хозяйственной деятельности.

В зависимости от области применения идентификации выделяют товароведческую, таможенную, криминалистическую идентификацию и др. В зависимости от вида определяемых характеристик идентификация продукции бывает: ассортиментная (групповая, видовая, марочная, страны происхождения); качественная (квалиметриче-

ская); количественная; партионная; идентификация на соответствие сертификату (декларации); стоимостная; потребительская; специальная; комплексная.

Идентификация также классифицируется по видам контроля и экспертиз, неотъемлемой частью которых и является: товароведная экспертиза (в том числе контрактная, таможенная, налоговая, страховая, потребительская и др.); санитарно-гигиеническая экспертиза; ветеринарно-санитарная экспертиза; фитосанитарная экспертиза; экологическая экспертиза и др.

Идентификацию, анализ и контроль продукции (товара) проводят для защиты потребителя от недобросовестного изготовителя (продавца, поставщика), а также для обеспечения безопасности продукции для окружающей среды, жизни, здоровья потребителя, его имущества и в целях подтверждения соответствия продукции (товара) предъявляемым к ним требованиям.

Целью идентификации является выявление и подтверждение подлинности конкретного вида и наименования товара, а также соответствие его определенным требованиям или информации о нем, указанной на маркировке и/или в товарно-сопроводительных документах.

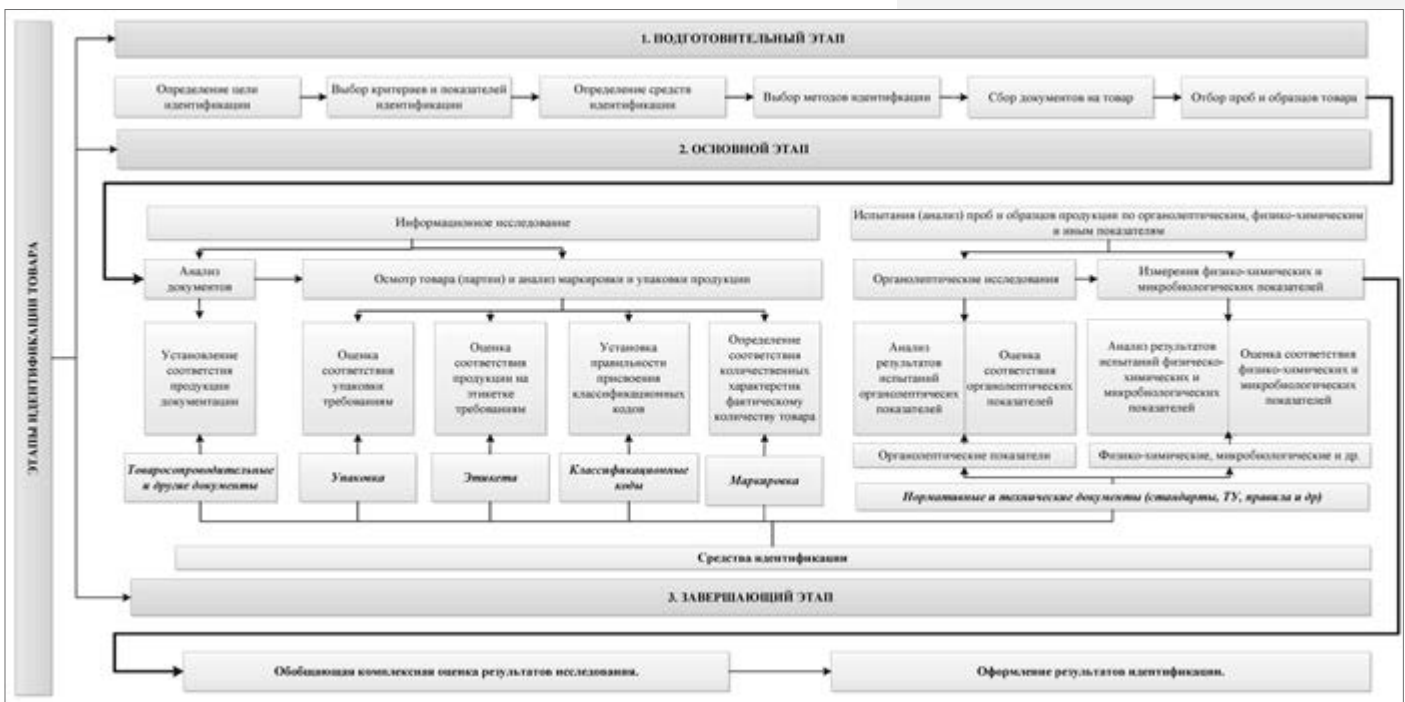


Рис. 3. Последовательность проведения идентификации товаров (продукции). Источник: составлено автором.

На рис. 3 представлена последовательность проведения идентификации товаров (продукции). Идентификация представляет собой процесс, состоящий из трех этапов: подготовительный, основной и завершающий этап.

Подготовительный этап идентификации товара включает следующие процедуры: определение цели идентификации; выбор критериев и показателей идентификации; определение средств идентификации; выбор методов идентификации; сбор документов на товар; отбор проб и образцов товара. На данном этапе формируется база для проведения идентификации товара.

На данном этапе осуществляется проверка правильности процессуального оформления, оценка количества представленных материалов и определение их пригодности для проведения исследования.

Основной этап идентификации товара включает следующие процедуры: анализ товаросопроводительных, нормативных и технических документов; осмотр товара, анализ маркировки и упаковки товара; испытания (анализ) проб и образцов продукции по органолептическим, физико-химическим и иным показателям.

По результатам основного этапа идентификации устанавливается: соответствие продукции документации; соответствие упаковки требованиям; соответствие продукции на этикетке требованиям; правильность присвоения классификационного кода; соответствие количественных характеристик фактическому количеству товара; соответствие органолептических показателей, физико-химических и микробиологических показателей требованиям нормативных и технических документов.

На завершающем этапе идентификации товара производится комплексная оцен-

ка результатов проведенных исследований и оформление результатов идентификации.

Конечный результат идентификации представляет собой заключение о соответствии (несоответствии) конкретной продукции образцу и (или) ее конкретной продукции образцу и (или) ее описанию. При положительном результате идентификации товар является подлинным, а при отрицательном – фальсифицированным.

Идентификация проводится по признакам, параметрам, показателям и требованиям, которых в совокупности данных должно быть достаточно для подтверждения соответствия конкретного товара (продукции) образцу или описанию.

На каждом из этапов идентификации используются определенные методы идентификации, в том числе предполагающие использование современных компьютерных и информационных технологий (в частности машинное обучение), например методы, замещающие органы чувств (биосенсоры).

Следует отметить, что последовательность и содержание процедур идентификации (идентификационной экспертизы) различных товаров (например, продовольственные товары, химическая продукция, медицинские товары, технологические товары, товары двойного назначения и др.) могут иметь свои особенности.

Идентификация товара включает большое количество контрольных и аналитических процедур. Так, в ходе идентификации проводится проверка: законности производства; соответствия заявленному наименованию; принадлежности к заявленной партии; соответствия документу о качестве, свидетельству о госрегистрации (для пестицидов и спиртосодержащей продукции) и др.

Идентификация товара (продукции) является составной частью анализа и контроля товара и одним из ключевых этапов процесса его исследования, осуществляемого для определения принадлежности товара (продукции), его свойства и потребительских качеств с целью обеспечения защиты потребителя от фальсификации товара (продукции) и информации о нем.

Выводы

Анализ, контроль и обеспечение прослеживаемости товаров и сделок являются ключевыми инструментами в государственной системе обеспечения безопасности, в том числе товаров для потребителей.

Анализ товара (предмета сделки) позволяет раскрыть сущность предмета сделки и направлен на его идентификацию, оценку качества и определение его соответствия нормативным и рыночным требованиям. Анализ товаров может рассматриваться как часть комплексного анализа сделки и хозяйственной деятельности, а также как отдельное направление хозяйственного анализа. Данный анализ дополняет комплексный анализ сделки, делая результаты анализа сделки и анализ хозяйственной деятельности более объективными.

Анализ товаров и сделок позволяет принимать эффективные хозяйственные решения, а также принимать меры по снижению рисков. Эффективность сделок влияет на эффективность всей хозяйственной деятельности. От качества предмета сделки (товаров) зависит эффективность сделок, а, следовательно, и эффективность всей хозяйственной деятельности. Анализ хозяйственной деятельности и анализ сделок дает полную картину только во взаимосвязи с анализом товаров (предметов сделки).

Любая производственная деятельность, контрольная (надзорная), аудиторская и аналитическая, экспертная, оценочная (в том числе анализ и оценка товаров) и иная деятельность, любые учетно-аналитические инструменты, искусственный интеллект и другие сквозные цифровые технологии должны работать во благо и в интересах общества, обеспечивать качество, безопасность и удовлетворение реальных потребностей населения и хозяйствующих субъектов (в том числе потребностей в качественных и безопасных товарах и сделках).

Литература

1. *Татур С.К.* Хозрасчет и рентабельность: Пути укрепления хоз. расчета на

пром. предприятия / Акад. наук СССР. Ин-т экономики. – М.: – Изд-во Акад. Наук СССР. – 1951. –167.

2. *Татур С.К.* Теория бухгалтерского учета: Краткий курс / Проф. С.К. Татур, д.э.н.; М-во сельского хозяйства СССР. Всесоюзные заочные учетные курсы (ВЗУК). – Москва. – 1952. – 312.

3. *Ткач А.А.* Теоретические основы анализа эффективности хозяйственных сделок: монография / А. А. Ткач. – М.: – Дашков и К°. – 2017. – 202.

4. *Шеремет А.Д.* Комплексный анализ хозяйственной деятельности : учебник для вузов. – Испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 416.

References

1. *Tatur S.K.* Hozraschet and Profitability: Ways to strengthen Hoz. Calculation per prom Enterprise/Akad. Of the USSR. In the economy. – М.: Akad. Sciences of the USSR. – 1951. – p167.

2. *Tatur S.K.* Accounting Theory: Short Course / Prof. S.K. Tatur, Dr. ekon. sciences; Ministry of Agriculture of the USSR. All-Union correspondence accounting courses (VZUK). – Moscow. – 1952. – 312.

3. *Tkach A.A.* Theoretical basis of analysis of efficiency of economic transactions: monograph/A. A. Tkach. – Moscow: Dashkov and K°. – 2017 – 202.

4. *Sheremet A.D.* Complex analysis of economic activity: The textbook for higher education institutions. – М.: INFRA-M. – 2008. – 416.

В Госдуму внесен законопроект об обязательном аудите управляющих компаний и ТСЖ

Идея, может, хорошая, но авторами выдвигается дополнительное требование-проверка обоснованности платы, что не вписывается в нормы закона об аудиторской деятельности.

Группа депутатов внесла в Госдуму законопроект с поправками в статью 155 Жилищного кодекса. Предлагается ввести обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности тех организаций, в адрес которых вносится плата за жилое помещение и коммунальные услуги. Речь в данном случае идет об управляющих организациях, товариществах собственников жилья, жилищных кооперативах, иных специализированных потребительских кооперативах (629008-8).

В настоящее время нет возможности проверить как правильность расчетов в отношении каждого помещения, так и рациональность ведения хозяйственной деятельности перечисленных организаций в целом, указали авторы. Также, по мнению авторов, государственный жилищный контроль не справляется с проверкой обоснованности определения размеров платы за содержание жилого помещения.

Таким образом, по мнению авторов (и это заложено в проект), обязательный аудит должна проходить не только отчетность указанных организаций, но и порядок установления и расчета платы за жилое помещение и коммунальные услуги. Аудиторскую организацию предлагается отбирать на уровне региональных властей по результатам конкурса. При этом авторы допускают, что можно установить исключения как Жилищным кодексом, так и законами субъектов РФ. Ведь аудит оплачивать придется самим управляющим компаниям, соответственно, эти расходы будут перекладываться на собственников жилых помещений. Вместе с тем, благодаря предлагаемому новшеству собственники смогут реализовать свое право (которое и сейчас предусмотрено Жилищным кодексом) обратиться за проверкой правильности начисления платы за содержание жилого помещения, а также за назначением штрафа, если размер оплаты необоснованно увеличен.

Отзыва правительства к законопроекту не приложено. Но можно прогнозировать, что кабмин не одобрит данное новшество, поскольку сочтет, что государственного контроля и надзора за формированием оплаты за жилые помещения достаточно. Кроме того, чиновники из правительства наверняка отметят, что законом об аудиторской деятельности такая услуга как проверка обоснованности платы за жилое помещение не предусмотрена. Закон дает четкое определение аудиту, которое не подлежит расширительному толкованию, закон также содержит закрытый перечень прочих услуг, которые могут оказывать аудиторы. В этом перечне нет того, чего хотят авторы законопроекта. Кроме того, виды аудиторских услуг, в том числе, сопутствующих аудиту, согласно закону устанавливаются Минфином, и там тоже даже и близко нет ничего, что позволило бы аудиторам работать с расчетами «коммуналки». При этом аудиторы по закону не вправе оказывать иные услуги, кроме указанных в законе и в списке Минфина.

Источник: Audit-it.ru

Минфин усовершенствует использование компенсационного фонда СРО аудиторов

Заявлено о предстоящей разработке поправок. Минфин заявил о намерении разработать проект поправок в закон об аудиторской деятельности. Цель – повышение результативности применения механизма компенсационного фонда саморегулируемой организации аудиторов. В результате принятия планируемых поправок ожидается конкретизация механизма имущественной ответственности субъектов аудиторской деятельности, в том числе – определение взаимосвязи способов возмещения вреда потребителям аудиторских услуг и иным лицам за счет средств субъектов аудиторской деятельности, страховых выплат и компенсационных выплат. Также планируется расписать процедуру компенсационных выплат из компенсационного фонда СРО. Еще одна заявленная цель – освобождение аудиторов от участия в формировании компенсационного фонда (вероятно, при каких-то условиях). Текста законопроекта не опубликовано.

Источник: Audit-it.ru

Экономический анализ 5.2.3 УДК 657.6

БОКАТЕНКО Ирина Юрьевна,
магистр факультета налогов, аудита и бизнес-анализа
Финансового университета при Правительстве РФ,
Ira.Bokatenko@mail.ru

Научный руководитель
ЗЕНКИНА Ирина Владимировна,
д.э.н., доцент, профессор кафедры бизнес-аналитики
Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа
Финансового университета при Правительстве РФ,
ivzenkina@fa.ru

Анализ влияния инвестиций в экологические, социальные и управленческие аспекты на стоимость компании

Аннотация. В современном мире всё большее внимание уделяется устойчивому развитию, в частности ESG-факторам (экологическим, социальным и управленческим аспектам деятельности бизнеса). Компании, которые активно внедряют ESG-принципы в свою деятельность, не только выполняют общественные функции, но и могут получать не менее значимые экономические преимущества. В рамках данной работы исследуется влияние инвестиций в экологические, социальные и управленческие аспекты на SVA (акционерную добавленную стоимость) компании, которая является важным показателем финансовой результативности и роста бизнеса. Гипотезы работы основываются на предположении, что экологические, социальные и управленческие аспекты оказывают положительное влияние на стоимость компании (SVA), и компании, имеющие высокий ESG-рейтинг, имеют положительную динамику роста SVA. Целью данной статьи является анализ взаимосвязи между ESG-факторами и SVA компаний и определение наиболее важных факторов, влияющих на SVA. Актуальность этой темы обусловлена необходимостью учета экологических, социальных и управленческих аспектов в управлении бизнесом, что помогает повысить финансовую устойчивость и успех компаний на рынке.

Ключевые слова: ESG-факторы, акционерная добавленная стоимость (SVA), инвестиции, экологические аспекты, социальные аспекты, управленческие аспекты.

BOKATENKO Irina Jur'evna,
Master of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis
Financial University under the Government of the Russian Federation,
Ira.Bokatenko@mail.ru

Scientific adviser
ZENKINA Irina Vladimirovna,
Doctor of Economics, Associate Professor of the Department of Business
Analytics
Financial University under the Government of the Russian Federation

Analysis of the impact of investments in environmental, social and managerial aspects on the value of the company

Abstract. In the modern world, more and more attention is paid to sustainable development, in particular to ESG factors (environmental, social and managerial aspects of business activities). Companies that actively implement ESG principles in their activities not only perform public functions, but can also receive equally significant economic benefits. This paper examines the impact of investments in environmental, social and managerial aspects on the company's SVA (shareholder value added), which is an important indicator of financial performance and business growth. The hypotheses of the work are based on the assumption that environmental, social and managerial aspects have a positive impact on the value of the company (SVA), and companies with a high ESG rating have positive dynamics of SVA growth. The purpose of this article is to analyze the relationship between ESG factors and SVA of companies and identify the most important factors affecting SVA. The relevance of this topic is due to the need to take into account environmental, social and managerial aspects in business management, which helps to increase the financial stability and success of companies in the market.

Keywords: ESG factors, shareholder value added (SVA), investments, environmental aspects, social aspects, management aspects.

В рамках исследования были выбраны компании ПАО «Лукойл», ПАО «Газпром» и АО «Зарубежнефть» в качестве образца для анализа влияния ESG-факторов на их SVA. Эти компании были выбраны на основе их значимости в российской и международной энергетической отрасли, а также доступности данных по ESG-факторам и финансовой отчетности. ПАО «Лукойл» – крупная нефтегазовая компания, занимающаяся производством нефти и газа, а также генерацией электроэнергии. ПАО «Газпром» – крупнейшая российская нефтегазовая компания, которая занимается добычей, транспортировкой и сбытом природного газа. АО «Зарубежнефть» – крупная нефтяная компания, которая зарегистрирована в Лондоне и имеет активы в России.

В ходе работы анализируются финансовые и нефинансовые отчеты и данные ESG-рейтингов. Методология работы включает в себя использование множественной линейной регрессионной модели, которая позволяет оценить влияние ESG-факторов на SVA. Результаты данной работы могут быть полезны для компаний, которые стремятся улучшить свой ESG-рейтинг и повысить свою финансовую результативность. Они также могут быть интересны для инвесторов, которые оценивают потенциал компаний по устойчивости и финансовой результативности. Таким образом, данная работа имеет важное практическое значение и может способствовать более эффективному управлению ESG-факторами в контексте увеличения стоимости компании.

Таким образом, объектом работы является ПАО «Лукойл», ПАО «Газпром» и АО «Зарубежнефть», а предметом работы – ESG-факторы и финансовые результаты ПАО «Лукойл», ПАО «Газпром» и АО «Зарубежнефть».

Связь между ESG-факторами и SVA (акционерной добавленной стоимостью) компании может быть положительной, если компания эффективно управляет своей социальной и экологической ответственностью, а также проявляет честность

и прозрачность в своей управленческой деятельности. Кроме того, управление ESG-факторами также может быть связано с повышением инвестиционной привлекательности компании для инвесторов, которые все больше уделяют внимание степени социальной ответственности компаний при принятии инвестиционных решений. В то же время, недостаточное внимание к ESG-факторам и неэффективное управление может отрицательно влиять на финансовые результаты компании и стоимость ее акций.

В данной научной работе были выдвинуты следующие гипотезы:

- 1) ESG-факторы оказывают положительное влияние на SVA;
- 2) наиболее существенное влияние на SVA оказывает показатель G (управленческие факторы);
- 3) Компании, имеющие высокий ESG-рейтинг, имеют положительную динамику роста SVA.

В рамках предыдущих исследований в области ESG и SVA был сделан ряд важных выводов. К примеру, исследование, проведенное компанией MSCI, выявило, что компании с высоким ESG-рейтингом имеют более высокую стоимость рыночной капитализации и приносят более высокие доходы инвесторам в долгосрочной перспективе. В рамках этого исследования были проанализированы данные по 2,5 тысячам компаний во всем мире на протяжении 12 лет (с 2007 по 2019 год), что позволило выстроить более точную связь между ESG-факторами и SVA.

Еще одно исследование, проведенное компанией HarvardBusinessSchool, выявило, что компании, заботящиеся об эффективном управлении ESG-факторами, имеют на 4,8% выше рыночную стоимость, чем компании, где эти факторы не учитываются. В рамках этого исследования были проанализированы данные по 1,6 тысячам компаний в разных отраслях в США и Европе. Эти исследования подтверждают актуальность и важность исследования влияния

ESG-факторов на SVA и оценки экономической эффективности управления ESG-факторами.

В ходе исследования были проанализированы отчеты об Устойчивом развитии данных компаний за 2020-2022 года [1,2,3,4]. На основании данных из отчетов и ESG-рейтингов (CorporateRating RAEX RatingReview, CDP, S&P GLOBAL, SustainAnalytics и MSCI) были определены значения показателей Environmental (x1), Social (x2), Governance (x3). В таблице 1 представлены данные показатели по трем компаниям (ПАО «Лукойл», ПАО «Газпром», АО «Зарубежнефть»), а в Приложении А – пояснения к показателям ESG (по методике CorporateRatingRAEXRatingReview).

Уровень SVA компаний определяется по следующей формуле:

$SVA = \text{Текущая стоимость остаточной стоимости} - \text{Текущая стоимость стратегических инвестиций}$, где:

- остаточная стоимость = капитализированное изменение чистой прибыли (NOPAT);

- текущая стоимость стратегических инвестиций = текущей стоимости изменения инвестированного капитала.

Таким образом показатели SVA (y) за 2020–2022 года представлены на рис.1.

На основании полученных показателей с помощью регрессионного анализа были составлены следующие уравнения регрессий:

- $y^i = -9321596599 + 0x1i + 106940325,1x2i + 30605653,72x3i$ для ПАО «Лукойл»;
- $y^i = -48359943804,6228 + 0x1i + 935581549,8x2i + 122967724,1x3i$ для ПАО «Газпром»;
- $y^i = -591877888,9 + 12157647,98x1i + 7806327,766x2i + 0x3i$ для АО «Зарубежнефть».

В данных уравнениях регрессии под y понимается SVA, $x1$ - значения экологических факторов, $x2$ - значение социальных факторов, $x3$ - значение управленческих факторов.

В результате регрессионного анализа мы получили следующие коэффициенты регрессии.

1. Для ПАО «Лукойл»:

- $\beta1 = 0$ (при увеличении показателя экологических факторов на 1 единицу, SVA компании увеличится на 0 единицы);

- $\beta2 = 106940325,1$ (при увеличении показателя социальных факторов на 1 единицу, SVA компании уменьшится на 106940325,1 единицы);

- $\beta3 = 30605653,72$ (при увеличении показателя корпоративных факторов на 1 единицу, SVA компании увеличится на 30605653,72 единицы).

Компания может увеличить уровень SVA, опираясь на увеличение показателя экологических и корпоративных факторов, но также нужно обращать внимание на социальные аспекты и работать над уменьшением их негативного влияния на SVA компании.

2. Для ПАО «Газпром»:

- $\beta1 = 0$ (при увеличении показателя экологических факторов на 1 единицу, SVA компании увеличится на 0 единицы);

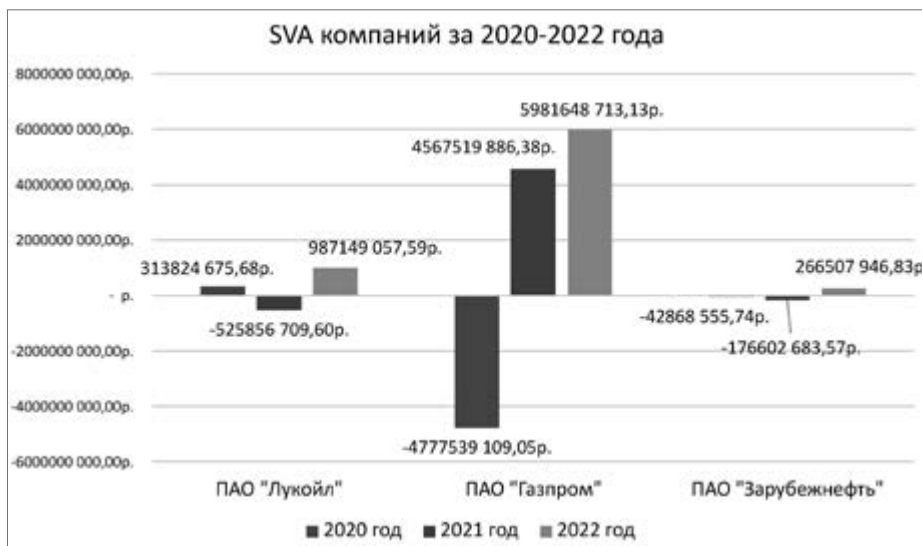


Рис. 1. SVA компаний за 2020–2022 года.

- $\beta_2 = 935581549,8$ (при увеличении показателя социальных факторов на 1 единицу, SVA компании уменьшится на 935581549,8 единицы);

- $\beta_3 = 122967724,1$ (при увеличении показателя корпоративных факторов на 1 единицу, SVA компании увеличится на 122967724,1 единицы).

Компания может увеличить уровень SVA, опираясь на увеличение показателя экологических и корпоративных факторов, но также нужно обращать внимание на социальные аспекты и работать над уменьшением их негативного влияния на SVA компании.

3. Для АО «Зарубежнефть»:

- $\beta_1 = 12157647,98$ (при увеличении показателя экологических факторов на 1 единицу, SVA компании увеличится на 12157647,98 единицы);

- $\beta_2 = 7806327,766$ (при увеличении показателя социальных факторов на 1 единицу, SVA компании уменьшится на 7806327,766 единицы);

- $\beta_3 = 0$ (при увеличении показателя корпоративных факторов на 1 единицу, SVA компании увеличится на 0 единицы).

Компания может увеличить уровень SVA, опираясь на увеличение показателя экологических и корпоративных факторов, но также нужно обращать внимание на социальные аспекты и работать над уменьшением их негативного влияния на SVA компании.

В ходе исследования было установлено, что компании с высоким ESG-рейтингом имеют положительную динамику роста SVA. Результаты зависимости анализа влияния инвестиций в экологические, социальные и управленческие аспекты на стоимость компании представлены на рис.2.

На рис. 2 можно увидеть, что в компании с низким ESG-рейтингом не прослеживается взаимосвязь управленческих факторов на SVA компании компаниях с достаточно высоким ESG-рейтингом управленческие факторы имеют сильное влияние на SVA компаний.

Данное исследование показывает положительную зависимость между ESG-факторами и SVA, характер и силу которой необходимо в дальнейшем протестировать на более репрезентативной выборке. Компании с высоким ESG-рейтингом имеют более высокую стоимость рыночной капитализации и приносят более высокие доходы инвесторам в долгосрочной перспективе. Таким образом, результат соответствует ранее обозначенным гипотезам, но характер взаимосвязи необходимо продолжить исследовать на более репрезентативной выборке.

Необходимо учитывать, что результаты исследований могут различаться в зависимости от отрасли, рынков и регионов, поэтому для конкретных компаний или инвесторов, важно проводить свою собственную оценку влияния ESG-факторов на SVA.

Методика оценки SVA оказывает долгосрочное влияние на итоговую оценку, от



Рис. 2. Влияние ESG-факторов на SVA компании.

которой зависит инвестиционное решение и успех компании на рынке. Оценка компании становится не только инструментом для принятия инвестиционных решений, но и для формирования корпоративной стратегии, политики и управления. Компании, которые понимают важность оценки, начинают менять свое корпоративное управление, а также финансовую и инвестиционную стратегию.

Таким образом, ESG-подход является важным инструментом для компании, которая стремится к достижению высокого уровня SVA. Этот подход позволяет инвестировать в компании, ориентированные на долгосрочное развитие, а не на краткосрочное получение прибыли, что является важным фактором для инвесторов, ищущих устойчивые инвестиции с высокой доходностью.

Результаты исследования могут быть полезны для компаний, которые стремятся к улучшению своих экологических, социальных и управленческих параметров и финансовой результативности, а также для инвесторов, которые оценивают потенциал компаний с точки зрения устойчивости и прибыльности. Таким образом, данная работа имеет важное практическое значение и может способствовать более эффективно-

му управлению ESG-факторами в контексте увеличения стоимости компании.

В современном мире принципы устойчивого развития и ESG-факторы являются важными для бизнеса не только с точки зрения социальной ответственности, но и с финансовой точки зрения. В рамках данной работы исследовалось влияние ESG-факторов на SVA компаний ПАО «Лукойл», ПАО «Газпром» и АО «Зарубежнефть». Используя методологию множественной линейной регрессионной модели и анализируя финансовые и нефинансовые отчеты, было установлено, что компании с высоким ESG-рейтингом имеют положительную динамику роста SVA. Результаты исследования могут быть полезны для компаний, которые стремятся к улучшению своих ESG-показателей и финансовой производительности, а также для инвесторов, которые оценивают потенциал компаний с точки зрения устойчивости и прибыльности. Таким образом, важно учитывать ESG-факторы при разработке стратегии бизнеса и управлении компанией на всех уровнях, что позволит повысить устойчивость компании и рост ее добавленной стоимости. Анализ ESG-факторов и их влияния на SVA компаний ПАО «Лукойл», ПАО «Газпром» и АО «Зарубежнефть» является важным шагом в этом направлении.

Rating ESG	Rating E	Rating S	Rating G	Rating level	Score	Rating Band
AAA[esg]	AAA[e]	AAA[s]	AAA[g]	Highest level	89 - 100%	A-rating band The entity's position is above average. Minor or no further actions are required, but the entity can benefit from any additional improvement or innovation.
AA[esg]	AA[e]	AA[s]	AA[g]	Very high level	78 - 89%	
A[esg]	A[e]	A[s]	A[g]	High level	67 - 78%	
BBB[esg]	BBB[e]	BBB[s]	BBB[g]	Moderately high level	56 - 67%	B-rating band The entity's position is average. The entity faces a bearable amount of risks, which can be mitigated with a reasonable number of further actions.
BB[esg]	BB[e]	BB[s]	BB[g]	Sufficient level	44 - 56%	
B[esg]	B[e]	B[s]	B[g]	Moderately low level	33 - 44%	
CCC[esg]	CCC[e]	CCC[s]	CCC[g]	Low level	22 - 33%	C-rating band The entity's position is below average. Strong actions are required. The entity faces a significant amount of risks and there is big room for improvement.
CC[esg]	CC[e]	CC[s]	CC[g]	Very low level	11 - 22%	
C[esg]	C[e]	C[s]	C[g]	Lowest level	0 - 11%	

Рис. 3. Пояснение к значениям ESG-факторов на основе методики CorporateRatingRAEXRatingReview.

Важно отметить, что ESG-факторы являются важным компонентом корпоративной ответственности и позволяют компаниям действовать в интересах общества и окружающей среды. Данный подход также может способствовать укреплению репутации компаний и повышению их конкурентоспособности на рынке. Положительная взаимосвязь ESG-факторов и SVA оказывает влияние на повышение уровня доверия со стороны потребителей, инвесторов, работников и других заинтересованных сторон. Компании, которые уделяют внимание ESG-факторам, могут сформировать положительную репутацию и добиться высокой степени доверия со стороны своих заинтересованных сторон. Это может привести к увеличению инвестиций, повышению продаж, укреплению маркетингового позиционирования, а также привлечению талантливых сотрудников, что в свою очередь может улучшить финансовую результативность компании и ее SVA.

Кроме того, ESG-факторы позволяют компаниям учитывать не только краткосрочные финансовые результаты, но и долгосрочные последствия своих действий. Учет ESG-факторов в корпоративном управлении может помочь компаниям по-

нимать, как их действия могут повлиять на более широкие социальные, экологические и экономические вопросы. Это, в свою очередь, может привести к более устойчивым финансовым результатам и увеличению SVA на долгосрочной основе.

Дальнейшим направлением исследования может являться анализ большего количества компаний, в том числе по другим отраслям, а также более глубокий и детальный анализ ESG факторов.

Таким образом, данная работа подчеркивает важность учета ESG-факторов для достижения высокой степени устойчивости и прибыльности компаний. Анализ ESG-факторов и их влияния на SVA компаний представляет значимый интерес для инвесторов и заинтересованных сторон. Для получения полезных результатов в этой области рекомендуется использовать как финансовые, так и нефинансовые методы анализа и рассматривать ESG-факторы как компонент общей стратегии управления компанией на всех уровнях.

Литература

1. Финансовые отчетности. СПАРК. – Официальный сайт – URL: <https://spark-interfax.ru/?ysclid=lgmrzei5xc109649167>

2. Отчет об устойчивом развитии ПАО «Лукойл» – Официальный сайт – URL: <https://lukoil.ru/Sustainability/SustainabilityReport?ysclid=lgms2nsyv5373890774>

3. Отчет об устойчивом развитии ПАО «Газпром» – Официальный сайт – URL: <https://www.gazprom.ru/sustainability/sustainability-management/reports/?ysclid=lgms3ow7ss634370552>

4. Отчет об устойчивом развитии АО «Зарубежнефть» – Официальный сайт – URL: <https://nestro.ru/ru/ustoychivoe-razvitiye/otchet/>

References

1. Financial statements. SPARK. – Official website – URL: <https://spark-interfax.ru/?ysclid=lgmrzei5xc109649167>

2. Report on the Sustainable Development of PJSC Lukoil – Official website – URL: <https://lukoil.ru/Sustainability/SustainabilityReport?ysclid=lgms2nsyv5373890774>

3. Gazprom PJSC Sustainable Development Report – Official Website – URL: <https://www.gazprom.ru/sustainability/sustainability-management/reports/?ysclid=lgms3ow7ss634370552>

4. Report on the Sustainable Development of Zarubezhneft JSC – Official website – URL: <https://nestro.ru/ru/ustoychivoe-razvitiye/otchet/>

Экономический анализ 5.2.3 УДК 657.6

БУЛЫГА Роман Петрович,
д.э.н., ординарный профессор, Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации,
rbulyga@fa.ru

ГИСИН Владимир Борисович,
к.физ.-мат.н., профессор, Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации,
vgisin@fa.ru

САФОНОВА Ирина Викторовна,
к.э.н., профессор, Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации,
isafono.va@fa.ru

Вербальная оценка вероятности экономических событий и ее применение при аудите корпоративной отчетности

Аннотация. Целью данного исследования является экспериментальное исследование согласованности вербальных и числовых оценок вероятности и зависимости оценок от контекста. Это исследование должно помочь понять, может ли использование числового подхода к вербальному переводу улучшить согласованность при применении аудиторами вербальных вероятностных фраз в стандартах бухгалтерского учета. Вербальные оценки строятся в трехзначной шкале, числовые (в процентах) в дискретной шкале со значениями от нуля до ста. В статье приведено подробное описание эксперимента. По результатам эксперимента оценены границы между числовыми областями, соответствующими вербальным оценкам, построены функции принадлежности числовых значений соответствующим термам. На основе закона Ципфа-Мандельброта выявлены архетипы вербальных оценок.

Участники эксперимента – студенты бакалавриата и магистратуры по направлению экономика, специализирующиеся в области учета и аудита. В статье приводится подробное описание эксперимента, его результатов и методов обработки данных, полученных в ходе эксперимента.

Ключевые слова: вероятность, вербальная оценка, аудит, эксперимент, закон Ципфа-Мандельброта.

BULYGA Roman Petrovich,
Financial University under the Government of the Russian Federation,
rbulyga@fa.ru

SAFONOVA Irina Viktorovna,
Financial University under the Government of the Russian Federation,
isafono.va@fa.ru

GISIN Vladimir Borisovich,
Financial University under the Government of the Russian Federation,
vgisin@fa.ru

Verbal assessment of the probability of economic events and applications of verbal probabilities in auditing of corporate reporting

Abstract. The purpose of this study is an experimental study of the consistency of verbal and numerical estimates of probability and the dependence of estimates on context. This study should help to understand whether the use of a numerical approach to verbal translation can improve consistency in the application of verbal probabilistic phrases by auditors in accounting standards. Verbal scores are based on a three-digit scale, numerical (in percentages) on a discrete scale with values from zero to one hundred. The article provides a detailed description of the experiment. According to the results of the experiment, the boundaries between numerical regions corresponding to verbal estimates are estimated, and the functions of belonging numerical values to the corresponding terms are constructed. Based on the Zipf-Mandelbrot law, the archetypes of verbal evaluations are revealed.

The participants of the experiment are undergraduate and graduate students in economics, specializing in accounting and audit. The article provides a detailed description of the experiment, its results and methods of processing the data obtained during the experiment.

Keywords: probability, verbal assessment, audit, experiment, Zipf-Mandelbrot law.

Введение

В соответствии со стандартами бухгалтерского учета оценочное обязательство признается, если более вероятно, чем нет, что обязанность существует, экономические потери при исполнении обязательства вероятны и величина обязательства может быть обоснованно оценена (КОФО¹). Сходное положение содержится и в МСФО: оценочное обязательство признается, если вероятность наличия существующей обязанности на конец отчетного периода превышает вероятность ее отсутствия (МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», п. 16), см. [1, 2, 42].

Примерами фактов хозяйственной деятельности, ведущих к непредвиденным убыткам, являются судебные разбирательства, претензии, вытекающие из гарантий на продукцию, потенциальная оценка штрафов регулирующими органами, риски самострахования, возможность взыскания дебиторской задолженности, аккредитивы и гарантии погашения задолженности. Стандарты требуют, чтобы компания учитывала непредвиденные убытки путем списания их за счет дохода, когда возникновение убытка является вероятным и компания может обоснованно оценить сумму убытка. Если возникновение убытков разумно воз-

можно, информация о непредвиденных потерях должна быть раскрыта в примечаниях к финансовым ведомостям. Раскрытие информации не требуется, если случай потери является маловероятным. Аналогичным образом требуется, чтобы условные убытки или обязательства начислялись тогда, когда их возникновение более вероятно, чем нет.

Для оценки вероятности последствий условного факта хозяйственной деятельности вербальные оценки вероятности связываются с количественными оценками. Количественные оценки могут быть представлены как точками, так и интервалами на оси вероятностей.

Интерпретация вербальных вероятностей при непредвиденных потерях считается одной из самых сложных задач для аудиторов. Различия в интерпретации словесных вероятностных фраз могут привести к несогласованному применению стандартов на случай непредвиденных убытков и поставить под угрозу сопоставимость финансовой отчетности.

Цель проведенного исследования заключалась в том, чтобы понять, может ли использование числового подхода к вербальной переводу улучшить согласованность при применении аудиторами вербальных вероятностных фраз в стандартах бухгалтерского учета. В частности, мы используем три вероятностных термина в качестве средства для исследования того, обеспечивают ли при переводе числовых значений в вер-

бальные такие выражения как «вероятный», «возможный» или «маловероятный», полное покрытие вероятностного промежутка [0, 1]. При использовании информации о неопределенности важно как адекватное ее описание, так и адекватная интерпретация описания. Даже точные оценки, если их неправильно интерпретировать, могут привести к неправильному принятию решений. Ошибочные и предвзятые решения, принимаемые в результате неправильного понимания неопределенности, могут подорвать доверие к тем, кто проводит оценки, и к тем, кто действует в соответствии с ними. Наконец, некоторые сложные и/или малоизученные задачи требуют полагаться на предыдущие оценки, которые, в случае неправильного понимания, могут привести к ошибкам в оценке.

Хорошо известно, что вербальные дескрипторы неопределенности интерпретируются разными людьми по-разному, см., например, [41]. Вербальные вероятности более неоднозначны, чем числовые, и два человека могут иметь в виду (и часто имеют) совершенно разные цифры, когда слышат или читают слова с оценочной вероятностью. Люди также интуитивно используют различную лексику или наборы слов для описания субъективной оценки неопределенности. Когда информация о неопределенности неоднозначна, интерпретации людей особенно чувствительны к контексту. Это несоответствие очевидным образом

¹ Концептуальные основы финансовой отчетности. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

может создать проблемы с коммуникацией между репортером и получателем вероятностной информации.

По существу, новые тенденции в формировании и проверки отчетности отражают изменение соотношения двух подходов, которые можно условно назвать историческим и экспертным. При историческом подходе предполагается, что оценки и суждения выносятся на основе данных, накопленных за установленное время. При экспертном подходе основой оценки служит текущее положение дел. Возрастающие скорость и сложность протекания экономических процессов смещают баланс в направлении экспертных оценок. Это придает особую важность исследованию того, как применяются экспертные суждения при подготовке и аудите финансовой информации.

Существенную роль в оценке вероятности играют суждения экспертов, в которых вероятностные оценки могут быть представлены как в цифровой, так и в вербальной форме.

Обзор литературы

Исследование вербальных оценок вероятности проводится в течение многих лет и применительно к самым разным отраслям знания, см., например, обзор [12]. Несмотря на различия, обусловленные спецификой предметной области, все эти исследования имеют много общего, поскольку их предметом их является один тот же феномен – вербально-числовая трансформация оценок неопределенности: VN-перевод – перевод вербальных оценок вероятности в числовые, и NV-перевод – перевод числовых оценок вероятности в вербальные [11, 20, 21, 26, 27, 33, 37, 44].

Трудность интерпретации вербальных вероятностных оценок хорошо изучена в литературе по психологии (см., например, ставшие классическими работы [8, 39], или современную работу [37]). Поскольку разные люди понимают язык по-разному, неточность в вербальной вероятности может вызвать недопонимание и привести к непоследовательным и несравнимым решениям [8]. На интерпретацию неопределенности оказывают влияние языковые [23, 25, 38], культурные [13, 15, 16] и профессиональные особенности, даже в том случае, когда речь идет о специалистах в одной и той же сфере финансов [19, 24, 36], имеются и гендерные различия [17].

В этом отношении показательно исследование [9], где обнаружено, что числовые и вербальные выражения вероятности по-разному влияют на оценку риска. В эксперименте, описанном в этой работе, участники использовали два способа коммуникации: числовой и вербальной. Результаты показывают, что специалисты по коммерческим кредитам более консервативны в своих оценках рисков (оценивают более высокий уровень риска для соискателя кредита), когда информация о неопределенности представлена численно в виде диапазона, а не

вербально. Эти данные свидетельствуют о том, что использование числовой и вербальной вероятности может вызвать различные процессы суждения.

Учитывая трудности в интерпретации вероятностных терминов и применении профессиональных суждений, большое количество исследований в области бухгалтерского учета было посвящено пониманию того, как интерпретируются вербальные вероятности при применении стандартов бухгалтерского учета и аудита. Большинство исследований сосредоточено на VN-перевод, где аудиторы указывают уровень числовой неопределенности, связанный с каждой вербальной вероятностной оценкой. В этих исследованиях процесс вынесения суждения, включает в себя два этапа: сначала аудиторы определяют числовое значение, связанное с каждой используемой в стандартах вербальной оценкой вероятности, а затем используют числовую вероятность в качестве ориентира для оценки правильности выбора менеджерами метода начисления или решения о раскрытии информации [14]. В целом, эти исследования показывают, что числовые вероятности, назначаемые аудиторами, сильно различаются. На интерпретацию оценок может повлиять контекстная информация ([4, 9, 14]).

В соответствии со стандартами аудита многие исследования фокусируются на анализе трех вербальных представлений вероятности: маловероятно – возможно – вероятно (remote – reasonably possible – probable в англоязычной традиции). Изучаются, в частности, пороговые значения и значения отсекающей вероятности, соответствующие указанным вербальным оценкам. Средние значения варьируются от 0,13 до 0,23 для границы R-RP и от 0,40 до 0,68 для границы RP-P [18, 22, 31, 34].

Изучается также то, как участники присваивают точечные числовые значения вероятности вербальным терминам. Средние значения варьируются от 0,60 до 0,78 для вероятных, от 0,55 до 0,59 для возможных и от 0,09 до 0,21 для маловероятных [6, 7, 10, 32]. В ходе исследования было выявлено на первый взгляд парадоксальное явление: более опытные аудиторы проявляют меньшую последовательность в интерпретации вербальных оценок вероятности, чем менее опытные [30]. Одним из объяснений этого может быть контекстная зависимость экспертных оценок. Чтобы проверить это предположение, в ряде исследований по бухгалтерскому учету было изучено влияние контекстуальной информации на оценку вероятности непредвиденных потерь (см. [35, 43]). В частности, в [43] установлена зависимость оценочных суждений от направленности в случае, когда использовался родной язык. Когда с родного языка испытуемые переключались на иностранный, отклонения, обусловленные направленностью, уменьшились.

Процедура принятия аудиторских решений предполагает, что после оценки вероятности наступления убытка аудиторы могут

перевести числовые оценки вероятности в вербальные и затем принять решение с точки зрения начисления, раскрытия информации или просто бездействия. Однако проводимые исследования не дают однозначного ответа на вопрос, способны ли разные аудиторы последовательно отображать числовую вероятность в вербальную фразу для принятия обоснованных бухгалтерских решений (см. [44]). Несмотря на различие предметных областей, сходные результаты отмечаются в [26].

VN-перевод и NV-перевод предполагают различные процедуры вынесения суждений и могут по-разному повлиять на аудиторский отчет. В частности, при VN-перевод аудиторы интерпретируют вербальную вероятность как дискретную точечную оценку или оценку в узком диапазоне, и этот процесс оценки приводит к частичному покрытию отрезка [0, 1]. Однако NV-перевод позволяет аудиторам интерпретировать вербальные оценки как непрерывные интервалы, которые обеспечивают полное покрытие шкалы вероятностей [0, 1]. Частичное и полное покрытие вероятностной шкалы могут привести к различному подходу к учету непредвиденных убытков.

Например, предположим, что компания сталкивается с судебным разбирательством и необоснованными претензиями. Шансы на выигрыш и на проигрыш судебном разбирательстве оцениваются как примерно равные, и поэтому менеджер решает не раскрывать информацию о потерях в сносах. Если аудитор использует VN-перевод, он может приписать оценке «возможно» вероятность, равную примерно 0,60 с погрешностью плюс-минус 0,05. Поскольку 0,50 меньше контрольного показателя раскрытия информации, решение не раскрывать сноски является приемлемым. Напротив, NV-перевод может потребовать от аудитора разделить шкалу вероятностей [0, 1] на три непрерывные области, например, [0; 0,40] – маловероятно, [0,41; 0,60] – возможно, [0,61; 1,00] – вероятно. В этом случае вероятность в 0,50 попадает в область возможных значений и требует признания убытка в финансовой отчетности.

Предыдущие психологические исследования показывают, что процессы выработки суждений различаются в зависимости от того, используются ли вербальные или числовые показатели неопределенности [28]. Числовые показатели неопределенности, как правило, побуждают к обдуманному мышлению, основанному на правилах, в то время как вербальные показатели способствуют более ассоциативному и интуитивному мышлению. Таким образом, вербальные показатели неопределенности могут быть более чувствительны к контексту и манипуляциям с фреймированием²

² Фреймирование – сделать заметными, важными одни детали и невидимыми, нерелевантными другие, исключить что-то из поля зрения потребителя.

Таблица 1.

Сравнение оценок в ситуациях А и Б по шкале Лайкерта.

	Ситуация А	Ситуация Б
Среднее	2,56	8,11
Дисперсия	2,30	5,65
Наблюдения	43	46
Гипотетическая разность средних	0	
df	77	
t-статистика	-13,21	
P(T<=t) двухстороннее	1,71E-21	
t критическое вухстороннее	1,99	

Таблица 2.

Сравнение оценок в ситуациях А и Б в процентах.

	Ситуация А	Ситуация Б
Среднее	13,55	72,28
Дисперсия	117,32	594,62
Наблюдения	43	46
Гипотетическая разность средних	0	
df	63	
t-статистика	-15,01	
P(T<=t) двухстороннее	1,73E-22	
t критическое двухстороннее	2,00	

чем числовые показатели [40]. Неудивительно, что когда людям предлагается словесное выражение вероятности, они будут думать по-другому о представленной информации, чем те, кому даны числовые значения. Фактически, числовые значения делают знание вероятности особенно важным, независимо от того, хорошо ли человек разбирается в формальных правилах вероятности. Напротив, вербальные показатели могут с меньшей вероятностью сделать применимость формальных правил очевидной [40]. Таким образом, процесс, лежащий в основе перевода из устной в цифровую форму и из числовой в вербальную, может отличаться при интерпретации аудиторами. Когда аудиторы исходят из вербальной вероятности, они могут быть меньше озабочены нормативно правильным ответом при выборе менеджерами вербальной вероятности и больше обеспокоены обоснованностью их собственной оценки [29]. Другими словами, контекстная информация может повлиять на перевод от слова к цифре. Однако когда аудиторы отталкиваются от числового значения, они могут быть больше озабочены точностью своих ответов и могут быть более склонны целенаправленно работать над поиском нормативно правильного ответа. Таким образом, NV-перевод будет более стабильным и в меньшей степени подверженным влиянию контекста, чем VN-перевод.

Эксперимент и его результаты

В соответствии с действующими стандартами оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете, если более вероятно, чем нет, что оценочное обязательство существует, и уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно (кроме этого, величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена).

Одна из задач, которые ставились в исследовании, состояла в том, чтобы определить, какие вероятностные интервалы ассоциируются с вербальными описаниями вероятности.

В эксперименте участвовало в общей сложности 115 студентов, специализирующихся в экономике и финансах. Все участники прослушали и сдали курс математики и курс анализа данных (теории вероятностей).

Всем участникам было предложено в роли бухгалтера некоей компании, поставляющей офисные товары различным розничным торговцам, включая компанию ABC, оценить непредвиденные потери, связанные с дебиторской задолженностью и выбрать оценку, которая лучше всего описывает вероятность того, что эта компания НЕ получит некоторую часть суммы, причитающейся от компании ABC. Рассмотревались две ситуации:

(А) высокая экономическая активность (устойчивый рост спроса на продукцию компании, существенное снижение издержек поставщиков, высокий уровень ликвидности и т.п.);

(Б) низкая экономическая активность (устойчивое снижение спроса на продукцию компании, существенное увеличение издержек поставщиков, низкий уровень ликвидности, высокий уровень банкротства в отрасли и т.п.).

Случайным образом были определены участники, проводящие оценку в условиях А роста (54 участника) и в условиях Б (61 участник). Участникам был предложен описывающий справочную информацию о компании ABC. На основе этой информации участники должны были выполнить три задания.

1. Оценить вероятность убытков числом (в процентах) и выбрать наиболее адекватно описывающий эту оценку вербальный термин.

2. Заполнить таблицу, указав для каждого из предложенных значений вероятности (11 значений от 0 до 100 с шагом 10) наиболее адекватный вербальный термин. Чтобы избежать «автоматического» заполнения таблицы числовые значения были указаны в случайном порядке.

3. Выбрать наиболее адекватную числовую оценку вероятности убытков на шкале от 1 (крайне маловероятно) до 11 (весьма вероятно).

При обработке результатов обнаружилось, что в 26 анкетах допущены существенные ошибки (нарушение условия единственности выбора, неполное выполнение заданий и т.п.). Эти анкеты были признаны недействительными. Таким образом, в конечном итоге 43 участника выполняли оценки в ситуации А и 46 — в ситуации Б.

Оценка по шкале Лайкерта имела вспомогательную роль. Она должна была показать, действительно ли испытуемые раз-

личают ситуации А и Б. По шкале Лайкерта средняя оценка в ситуации А составила 2,56, в ситуации Б – 8,11. По критерию Фишера-Беренса (тест Стьюдента для неравных дисперсий) группа участников в ситуации А и группа в ситуации Б по-разному воспринимают неопределенность дефолта (табл. 1).

То же справедливо для оценки вероятности в процентах в задании 1, где средняя вероятность дефолта в ситуации А и в ситуации Б оценивалась соответственно в 15,55% и 72,28% (табл.2).

Использовались три вербальных оценки вероятности: маловероятно, возможно, вероятно, которые определялись следующим образом:

- событие «вероятно», если существуют обоснованные соображения в пользу того, что оно произойдет;
- событие «маловероятно», если оно может произойти в исключительных случаях;
- событие «возможно», если есть основания полагать, что оно более вероятно, чем маловероятное событие и менее вероятно, чем вероятно.

Частоты представлены в табл. 3.

Вербальные оценки разбирают вероятностную шкалу на три промежутка. Естественный интерес представляют границы между промежутками, соответствующими разным вербальным оценкам.

Среднее значение границы между «маловероятно» и «возможно» в ситуации А составляет 25,93%, а в ситуации Б – 32,61%. Причем это различие следует считать значимым (табл. 4).

Среднее значение границы между «возможно» и «вероятно» в ситуации А составляет 63,84%, а в ситуации Б – 66,20%. В этом случае

Таблица 3.

Частота выбора вербальных оценок.

	0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%
Все участники											
Маловероятно	89	88	76	41	10	3	1	0	0	0	0
Возможно	0	1	13	45	74	78	60	35	6	2	2
Вероятно	0	0	0	3	5	8	28	54	83	87	87
Ситуация А											
Маловероятно	43	42	33	16	1	0	0	0	0	0	0
Возможно	0	1	10	25	38	37	27	19	2	2	2
Вероятно	0	0	0	2	4	6	16	24	41	41	41
Ситуация Б											
Маловероятно	46	46	43	25	9	3	1	0	0	0	0
Возможно	0	0	3	20	36	41	33	16	4	0	0
Вероятно	0	0	0	1	1	2	12	30	42	46	46

Таблица 4.

Сравнение оценок в ситуациях А и Б по шкале Лайкерта.

	Ситуация А	Ситуация Б
Среднее	25,93	32,61
Дисперсия	80,07	111,93
Наблюдения	43	46
Гипотетическая разность средних	0	
df	86	
t-статистика	-3,222	
P(T<=t) двухстороннее	0,002	
t критическое двухстороннее	1,988	

Таблица 5.

Сравнение оценок в ситуациях А и Б по шкале Лайкерта.

	Ситуация А	Ситуация Б
Среднее	63,84	66,20
Дисперсия	267,66	159,09
Наблюдения	43	46
Гипотетическая разность средних	0	
df	79	
t-статистика	-0,758	
P(T<=t) двухстороннее	0,451	
t критическое двухстороннее	1,990	

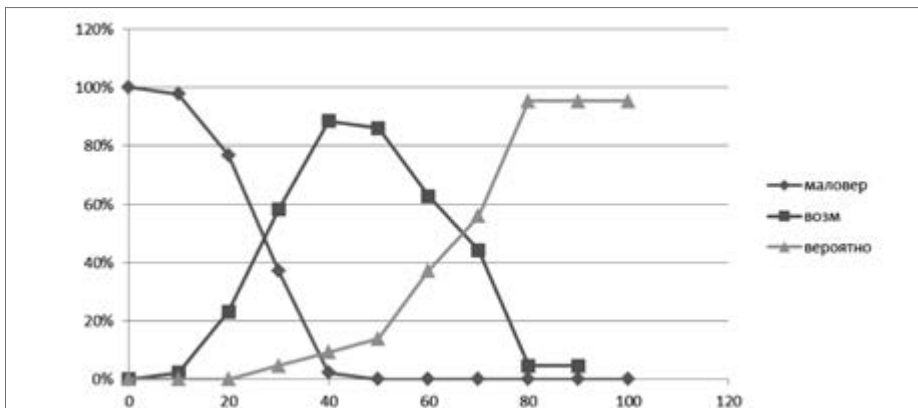


Рис. 1. Функции принадлежности нечетких множеств «маловероятно», «возможно» и «вероятно», ситуация А.

гипотеза о равенстве средних значений не отвергается (табл. 5).

Таким образом, граница между «маловероятно» и «возможно» окажется смещенной вправо в ситуации Б по сравнению с ситуацией А, в то время, как на границу между «возможно» и «вероятно» этот фактор значимого влияния не оказывает.

Вербальные оценки как случайные интервалы и нечеткие множества

В соответствии с концепцией А.И. Орлова, см. [2], можно считать вербальные оценки «маловероятно», «возможно» и «вероятно» термами, задающими случайные множества интервала [0; 100].

Эти случайные множества определяют соответствующие нечеткие подмножества промежутка [0;100].

Обозначим через $L, R \in [0;100]$ границы между случайными множествами «маловероятно» и «возможно», и соответственно между случайными множествами «возможно» и «вероятно». Тогда, обозначив через $\mu_{rem}(x), \mu_{pos}(x), \mu_{prob}(x)$ функции принадлежности нечетких множеств «маловероятно», «возможно» и «вероятно», имеем:

$$\mu_{rem}(x) = \Pr[x \leq L] = 1 - F_L(x);$$

$$\mu_{rem}(x) = \Pr[x \leq L] = 1 - F_L(x);$$

$$\mu_{pos}(x) = \Pr[L \leq x \leq R] = F_L(x) - F_R(x);$$

$$\mu_{prob}(x) = \Pr[R \leq x] = F_R(x);$$

где $F_L(x)$ и $F_R(x)$ – функции распределения случайных величин L и R соответственно.

Достаточно хорошо аппроксимируют функции и кумулятивные функции несимметричных треугольных распределений. Функция плотности несимметричного треугольного распределения имеет следующий вид:

$$f(x) = \frac{2(x-a)}{(b-a)(c-a)}, \text{ если } a \leq x \leq c,$$

$$f(x) = \frac{2(b-x)}{(b-a)(b-c)}, \text{ если } c \leq x \leq b,$$

$$f(x) = 0, \text{ если } x \notin [a, b]$$

где $c \in (a, b)$, рис. 3.

На рис. 4 и 5 представлены соответствующие аппроксимации функций $F_L(x)$ и $F_R(x)$ для ситуации Б. Значения параметров приведены в таб. 6.

На рис. 6 и рис. 7 представлены графики функций плотности соответствующих треугольных распределений.

На графиках плотности хорошо видно, что наиболее вероятная граница между «маловероятно» и «возможно» составляет примерно 0,25, а между «возможно» и «вероятно» находится в промежутке от 0,70 до 0,75. В [14] указано, что в идеале границы между вербальными оценками, спроектированными на интервал вероятностей, должны проходить на уровне 0,70 – 0,71 для «возможно» и «вероятно» и на уровне 0,49 – 0,50 для «маловероятно» и «возможно». Таким образом, оценка испытуемыми интервала, соответствующего вербальной оценке «вероятно», выглядит вполне удовлетворительно. Оценка левой границы интервала, соответствующего «возможно», значительно смещена влево по сравнению с «идеальной». Это обстоятельство следует учитывать при анализе решений о раскрытии оценочных обязательств.

Точечные оценки вероятности

В задании 1 испытуемые давали точечную оценку вероятности. Эти оценки вряд ли могут быть достаточно хорошо описаны вероятностным распределением. Тем не менее, в них удалось выявить более «мягкую» закономерность: ранговое распределение удовлетворяет закону Ципфа-Мандельброта. Если ранжировать оценки по убыванию частоты, то оказывается, что частота обратно пропорциональна рангу. Более точно, если $f(x)$ – частота значения, имеющего ранг x , то

$$f(x) = \frac{c}{x^Y}$$

где C и Y – постоянные.

Закон Ципфа-Мандельброта в определенном смысле эквивалентен так называемому принципу минимума симметрии (см. [3]). В соответствии с концепцией Ю.А. Шрейдера принцип минимума симметрии объясняет основные наблюдаемые закономерности ранговых распределений и является общим проявлением системности при естественных классификациях.

Приведем необходимые определения. Пусть имеется выборка объема N , разбитая на k классов (таксонов) t_i . Упорядочим таксоны по убыванию и обозначим через n_i объем (число элементов) таксона t_i . Тогда $n_1 \geq n_2 \geq \dots$ и $n_1 + n_2 + \dots + n_k = N$.

Закон Ципфа-Мандельброта проявляется в том, что приближенно выполняются соотношения

$$n_i = \frac{c}{i^Y}$$

Если $T = \{t_1, \dots, t_k\}$ – разбиение выборки на таксоны, сопряженным разбиением называется такое разбиение $T' = \{t'_1, \dots, t'_k\}$, что выполняются следующие условия:

1) пересечения $t_i \cap t'_j$ содержат не более одного элемента;

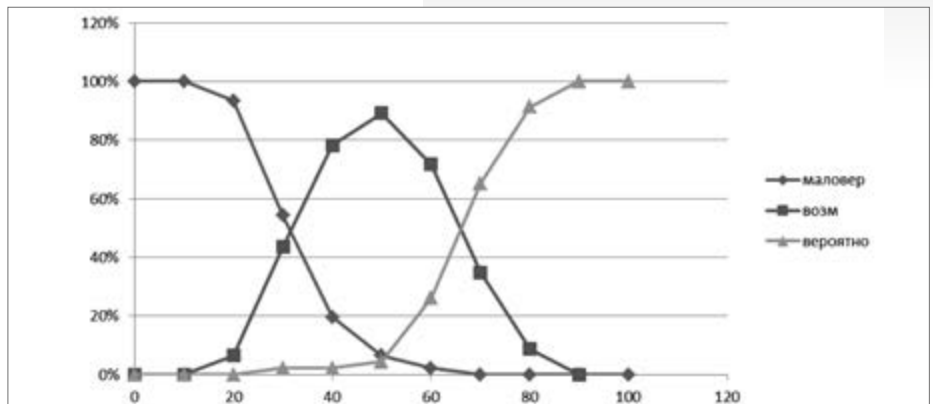


Рис. 2. Функции принадлежности нечетких множеств «маловероятно», «возможно» и «вероятно», ситуация Б.

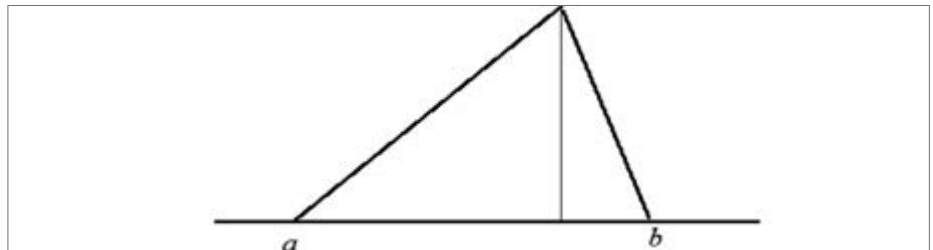


Рис. 3. Плотность несимметричного треугольного распределения.

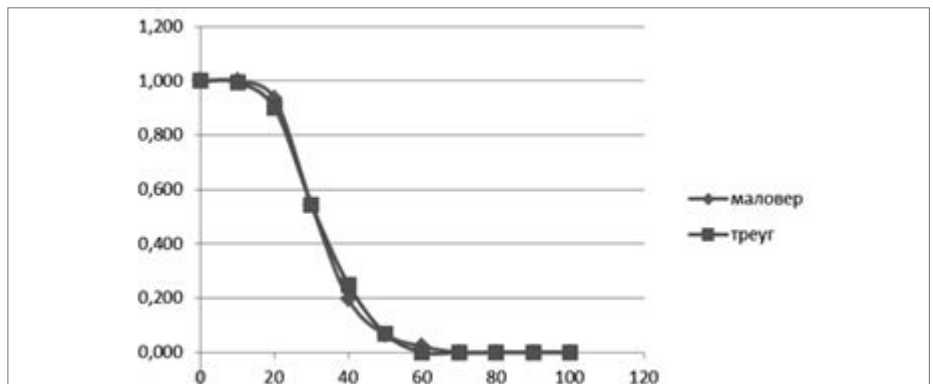


Рис. 4. Аппроксимация функции с помощью функции треугольного распределения, ситуация Б.

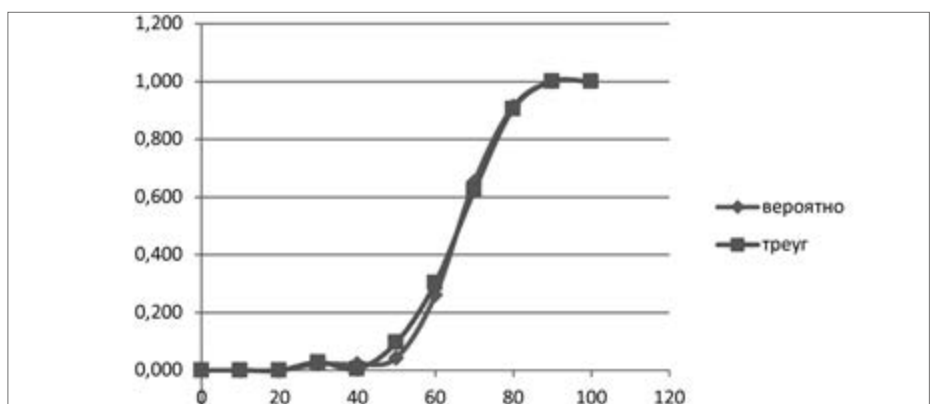


Рис. 5. Аппроксимация функции функцией треугольного распределения, ситуация Б.

Источник: [6].

2) если $t_i \cap t'_j$ непусто, то t'_j пересекается со всеми таксонами t_1, t_2, \dots, t_i ;

3) ни одно укрупнение разбиения T' этим свойством не обладает.

Обозначим через $n'_j, j = 1, \dots, m$ объем таксона t'_j сопряженного разбиения T' .

Аutomорфизмом разбиения называется такая подстановка на базовой выборке, при которой все элементы выборки остаются в своих таксонах. Несложно найти порядок g группы автоморфизмов разбиения T :

Таблица 6.

Аппроксимация функций распределения граничных точек случайных множеств «маловероятно», «возможно» и «вероятно».

Распределение границы	Параметры треугольного распределения		
	a	b	c
$F_L(x)$, ситуация А	8	45	25
$F_L(x)$, ситуация В	12	61	25
$F_R(x)$, ситуация А	25	90	75

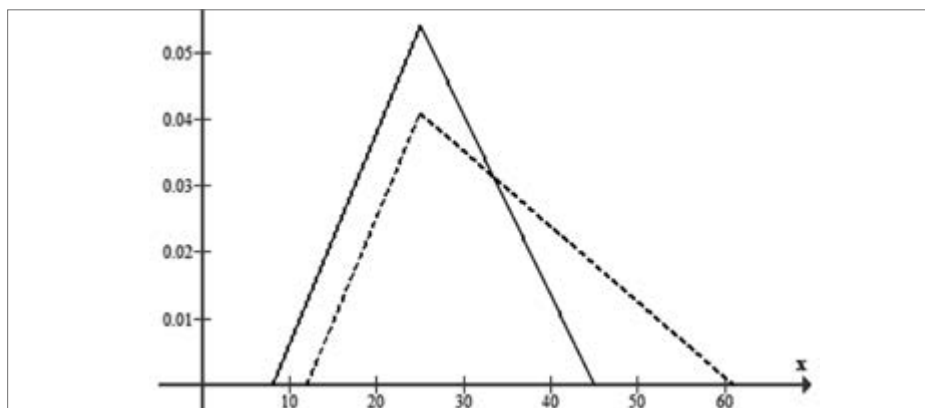


Рис. 6. Функции плотности вероятности для границы «маловероятно» – «возможно» (сплошная линия – ситуация А, пунктирная – ситуация В).

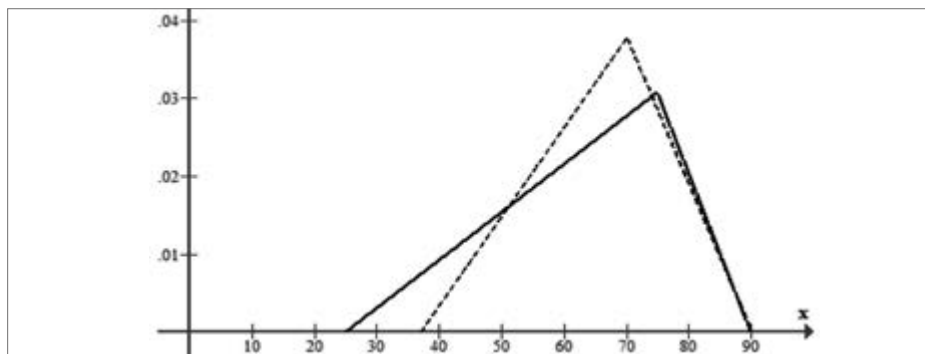


Рис. 7. Функции плотности вероятности для границы «возможно» – «вероятно» (сплошная линия – ситуация А, пунктирная – ситуация В).

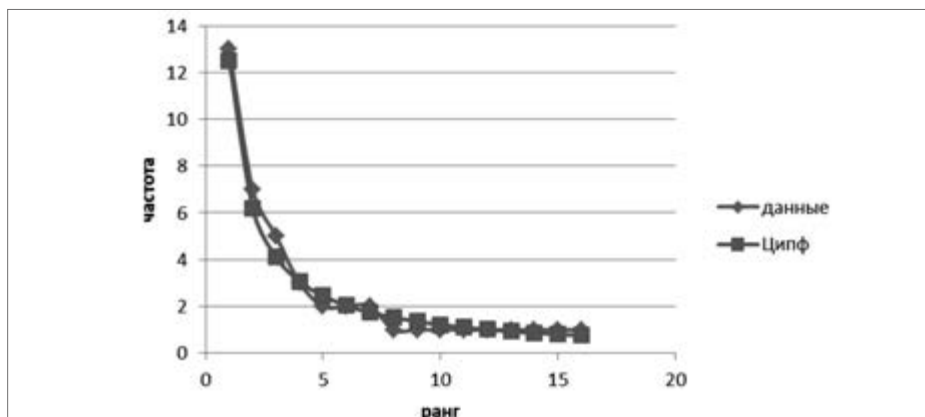


Рис. 8. Аппроксимация рангового распределения частот вероятности дефолта, гиперболической кривой Ципфа-Мандельброта, ситуация А.

Ранговое распределение вероятности дефолта, ситуация А.

ранг									0	1	2	3	4	5	6
частота	3														
Значение (в %)	0	0	5	5	7							8	7	0	5

Источник: статьи 273 и 265 НК РФ [3].

$g = n'_1! \cdot n'_2! \cdot \dots \cdot n'_k!$
 Аналогично для сопряженного разбиения T' имеем

$$g' = n'_1! \cdot n'_2! \cdot \dots \cdot n'_m!$$

В качестве меры симметрии разбиения принимается величина

$$s = g + g',$$

где Y – числовой параметр (как правило, близкий к единице).

Используя методы вариационного исчисления, можно показать, что (приближенно) минимальное значение достигается при значении k , удовлетворяющем уравнению $k \ln k = N$, и при этом приближенно выполняются соотношения

$$n_k = \frac{e}{Y}$$

В эксперименте применительно к ситуации А имеем. Таксоны разбиения представлены в табл. 7.

Используя линейную регрессию на полулогарифмической шкале, можно определить параметры C и Y . Получаем $Y = 1,105$, $C = 12,507$, рис. 8.

Соответствующая гиперболическая кривая достаточно хорошо аппроксимирует экспериментальные данные ($R^2 = 0,943$). Более надежным показателем при малом объеме выборки служит оценка симметрии.

Несложно определить объемы таксонов сопряженного распределения:

16, 8, 5, 3, 2, 2, 1, 1, 1, 1, 1, 1, 1.

Теперь можно оценить меру симметрии разбиения:

$$\ln s = \ln(13!) + \ln(7!) + \ln(5!) + \ln(3!) + 3 \cdot \ln(2!) + 9 \cdot \ln(1!) + 1,015 \ln(16!) + \ln(7!) + \ln(4!) + 2 \cdot \ln(3!) + 2 \cdot \ln(2!) + 6 \cdot \ln(1!) = 87,791$$

Оценка логарифма минимальной симметрии разбиения 43 элементов дает $\ln(s_{\min}) \approx 87,791$.

С учетом того, что правой границей логарифма симметрии для различных разбиений выборки из 43 служит число 121,53, можно считать, что экспериментально полученное разбиение имеет минимальную симметрию.

Для оценок в ситуации В таксоны представлены в табл. 8.

Аппроксимация гиперболической кривой Ципфа-Мандельброта дает (рис. 9) $Y = 0,957$, $C = 12,210$.

Подобно тому, как это сделано в ситуации А, оценим показатели симметрии для экспериментального разбиения и для разбиения с минимальной симметрией. Имеем: $\ln s \approx 93,043$, $\ln(s_{\min}) \approx 92,586$.

С учетом того, что $\ln(s_{\max}) \approx 132,95$, можно считать, что и в этом случае экспериментальное разбиение имеет симметрию, близкую к минимальной.

В соответствии с принципом минимума симметрии содержимое главного таксо-

Таблица 7.

Таблица 8.

Ранговое распределение вероятности дефолта, ситуация А.

ранг										0	1	2	3	4	5	6	7
частота																	
Значение (в %)	0	0	5	0	5	0	0	5	0	0	5	0	5	5	6	9	3

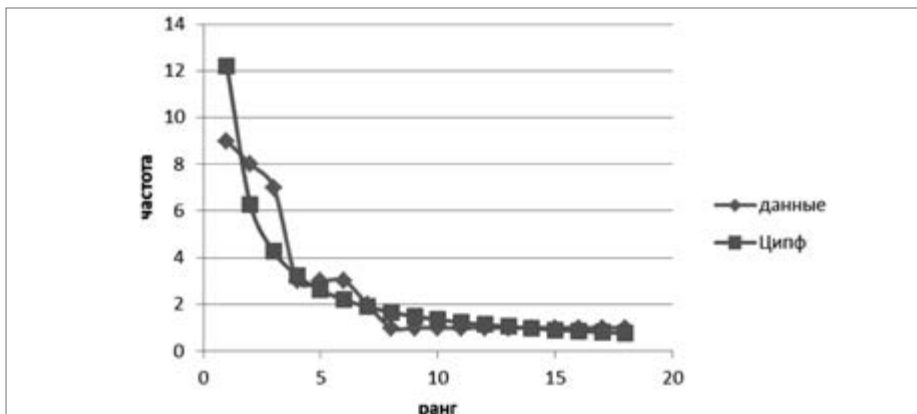


Рис. 9. Аппроксимация рангового распределения частот вероятности дефолта, гиперболической кривой Ципфа-Мандельброта, ситуация Б.

на дает архетип. С учетом этого типичной оценкой вероятности дефолта в ситуации А можно считать 0,1 а в ситуации Б – 0,9.

Заключение.

Данное исследование направлено на изучение того, как имеющие профессиональную подготовку будущие работники сферы финансов интерпретируют вероятностные термины «маловероятно», «возможно» и «вероятно» применительно к оценке непредвиденных потерь. Контекст может оказывать влияние на формирование оценочного суждения, однако это влияние, скорее всего, незначительное. В соответствии с действующими стандартами оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете только если более вероятно, чем нет, что обязанность существует. С учетом проведенного исследования при оценке «вероятно» обязательство будет признано, а не будет признано при оценке «маловероятно». На основе экспериментальных данных получены функции принадлежности нечетких множеств и описаны функции распределения границ между случайными множествами «маловероятно» – «возможно» и «возможно» – «вероятно». Оказалось, что распределения этих случайных величин близки к треугольным распределениям. Ранговое распределение точечных значений вероятности, представленных испытуемыми, достаточно хорошо согласуется с законом Ципфа-Мандельброта, что позволяет оценить типичные оценки.

Еще один вывод связан с подготовкой студентов. Из 115 участников 26 испытуемых допустили грубые ошибки при заполнении анкет, не позволявшие провести обработку анкет. Десять испытуемых (из числа тех 86 участников, чьи анкеты обрабатывались) допустили несогласованность оценок в заданиях I и II (вербальная оценка числового значения в I отличалась от вербальной

оценки того же значения в II). Таким образом, почти треть испытуемых нуждается в более основательной вероятностной подготовке.

Литература/References

1. Воеводин А.П., Хрущев С.Е. Расчет оценочного обязательства с помощью теории вероятностей //Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 3. – С. 134-139. / Voevodin A.P., Khrushchev S.E. Calculation of an appraisal obligation using the theory of probabilities // Audit and financial analysis. – 2016. – No. 3. – Pp. 134-139.
2. Орлов А.И., Луценко Е.В. Анализ данных, информации и знаний в системной нечеткой интервальной математике. – Краснодар: КубГАУ, – 2022 / Orlov A.I., Lutsenko E.V. Analysis of data, information and knowledge in systemic fuzzy interval mathematics. - Krasnodar: Kubgau, – 2022&
3. Шрейдер Ю.А., Шаров А.А. Системы и модели. – М.: Радио и связь. – 1982. / Schreider Yu.A., Sharov A.A. Systems and models. – М.: Radio and communication. – 1982.
4. Aharony A., Dotan A. A comparative analysis of auditor, manager and financial analyst interpretations of SFAS 5 disclosure guidelines // Journal of Business Finance & Accounting. – 2004. – Vol. 31. – Pp. 475-504.
5. Ajekwe C.C. Application of Professional Judgement in International Financial Reporting Standards // European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research. – 2022. – Vol. 10. – No. 7. – Pp. 17-30.
6. Amer T.S., Hackenbrack K., Nelson M.W. Between-auditor differences in the interpretation of probability phrases // Auditing: A Journal of Practice & Theory. 1994. – Vol.3. – No. 1. – Pp. 126-136.
7. Amer T.S., Hackenbrack K., Nelson M.W. (1995), Context-dependence of auditors' interpretations of the SFAS 5 probability expressions // Contemporary Accounting Research. 1995. – Vol. 12. – No. 1. – Pp. 25-39.

8. Budescu D.V., Wallsten, T.S. (1995). Processing linguistic probabilities: General principles and empirical evidence // The Psychology of Learning and Motivation. – 1995. – Vol. 32. – Pp. 275–318.
9. Capriotti K., Waldrup B.E. Miscommunication of uncertainties in financial statements: a study of preparers and users // Journal of Business & EcoNo.mics Research (JBER). – 2005. – Vol. 3. – No. 1. – Pp. 33-46.
10. Chesley G.R. Interpretations of uncertainty expressions // Contemporary Accounting Research. – 1986. – Vol.2, Spring. – Pp. 179-199.
11. Dhami M.K., Mandel D.R. Words or numbers? Communicating probability in intelligence analysis // American Psychologist. – 2021. – Vol.76. – No. 3. – Pp. 549.
12. Dhami M.K., Mandel D.R. Communicating uncertainty using words and numbers // Trends in Cognitive Sciences. – 2022. – Vol. 26. – Pp. 514-526.
13. Douppnik T.S., Richter M. The impact of culture on the interpretation of "in context" verbal probability expressions // Journal of International Accounting Research. –2004. – Vol. 3. – No. 1. – Pp. 1-20.
14. Du N., Stevens K. Numeric-to-verbal translation of probability expressions in SFAS 5 // Managerial Auditing Journal. – 2011. – Vol. 6. – No. 3. – Pp. 248-262.
15. Du N., Stevens K., Ahern J., Shigaev A.I. Cross-cultural differences in interpreting IAS 37 probability phrases // International Journal of Financial Research. – 2016. – Vol. 7. – No. 1. – Pp. 1-8.
16. Gierusz J., Kolesnik K., Silska-Gembka S., Zamojska A. The influence of culture on accounting judgment—Evidence from Poland and the United Kingdom // Cogent Business & Management. – 2022. – Vol. 9. – No. 1. – Pp. 1993556.
17. Han W., Hellmann A., Lu M. The impact of gender difference on the interpretation of uncertainty expressions // Asian Review of Accounting. – 2016. – Vol. 24. – No. 2. –URL: <https://doi.org/10.1108/ARA-06-2014-0073>
18. Harrison K.E., Tomassini L.A. Judging the probability of a contingent loss: an empirical study // Contemporary Accounting Research. – 1989. – Vol. 5. – No. 2. – Pp. 642-8.
19. Heidhues E., Patel C. The influence of uncertainty avoidance on accountants' materiality judgments: A cross-cultural study of German and Italian accountants // Globalization and Contextual Factors in Accounting: The Case of Germany. Emerald Group Publishing Limited. – 2012. – Vol. 23. – Pp. 123-149.
20. Hellmann A., Patel C. Translation of International Financial Reporting Standards and implications for judgments and decision-making // Journal of Behavioral and Experimental Finance. – 2021. – Vol. 30. – Pp. 100479.
21. Irwin D., Mandel D.R. Communicating uncertainty in national security intelligence: Expert and No.nexpert interpretations of and preferences

for verbal and numeric formats // *Risk Analysis*. – 2023. – Vol. 43. – No. 5. – Pp. 943-957.

22. *Jiambalvo J., Wilner N.* Auditor evaluation of contingent claims // *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. – 1985. – Vol. 5. – Pp. 1-11.

23. *Kolesnik K., Silska-Gembka S., Gierusz J.* The interpretation of the verbal probability expressions used in the IFRS—The differences observed between Polish and British accounting professionals // *Accounting and Management Information Systems*. – 2019. – Vol. 18. – No. 1. – Pp. 25-49.

24. *Laswad F., Mak Y.T.* Interpretations of Probability Expressions: A Comparison Between Standard-Setters and Accountants // *Pacific Accounting Review*. – 1999. – Vol. 11. – No. 1/2. – Pp. 241-254.

25. *Lin H. L., Yeh S.L., Yen A.R.* Effects of translation on probability judgments: Evidence from the IFRS in Taiwan // *Journal of International Accounting Research*. – 2019. – Vol. 18. – No. 1. – Pp. 127-141.

26. *Mandel D.R., Irwin D.* Facilitating sender-receiver agreement in communicated probabilities: Is it best to use words, numbers or both? // *Judgment and Decision Making*. – 2021. – Vol. 16. – No. 2. – Pp. 363-393.

27. *Mislavsky R., Gaertig C.* Combining probability forecasts: 60% and 60% is 60%, but likely and likely is very likely // *Management Science*. – 2022. – Vol. 68. – No. 1. – Pp. 541-563.

28. *Olson M.J., Budescu D.V.* Patterns of preference for numerical and verbal probabilities // *Journal of Behavioral Decision Making*. – 1997. – Vol. 10. – No. 2. – Pp. 117-131.

29. *Peecher M.E.* The influence of auditors' justification processes on their decisions: A cognitive model and experimental evidence // *Journal of Accounting Research*. – 1996. – Vol. 34. – No. 1. – Pp. 125-140.

30. *Psaros J., Patel C., Warnakulasuriya S.* A study of uncertainty expressions in Australian accounting and auditing standards // *Pacific Accounting Review*. – 2003. – Vol. 15. – No. 2. – Pp. 1-28.

31. *Raghunandan K., Grimlund R.A., Schepanski A.* Auditor evaluation of loss contingencies // *Contemporary Accounting Research*. – 1991. – Vol. 7. – No. 2. – Pp. 549-69.

32. *Reimers J.L.* Additional evidence on the need for disclosure reform // *Accounting Horizons*. – 1992. – Vol. 6. – No. 1. – Pp. 36-41.

33. *Roche S.P., Pickett J.T., Intravia J., Thompson A.* On the measurement of subjective apprehension risk // *Criminal Justice Review*. – 2022. – Vol. 47. – No. 1. – Pp. 77-93.

34. *Schultz J.J., Reckers J.* The impact of group processing on selected audit disclosure decisions // *Journal of Accounting Research*. – 1981. – Vol. 19. – Pp. 482-501.

35. *Silska-Gembka S., Gierusz J., Koleśnik K.* The role of context in the interpretation of verbal probability expressions used in International Financial Reporting Standards // *Theoretical Journal of Accounting*. – 2019. – Vol. 101. – No. 157. – Pp. 95-110.

36. *Simon J.* Interpretation of probability expressions by financial directors and auditors of UK companies // *European Accounting Review*. – 2002. – Vol. 11. – No. 3. – Pp. 601-629.

37. *Teigen K.H.* Dimensions of uncertainty

communication: What is conveyed by verbal terms and numeric ranges // *Current Psychology*. – 2022. – Pp. 1-16.

38. *Teixeira C., Silva A.F.* The Interpretation of Verbal Probability Expressions Used in the IAS/IFRS: Some Portuguese Evidence // *Revista de Estudos Politécnicos*. – 2009. – T. 7. – No. 12. – Pp. 057-073.

39. *Wallsten T.S., Budescu D.V., Zwick R., Kemp S.M.* Preferences and reasons for communicating probabilistic information in numerical verbal terms // *Bulletin of the Psychonomic Society*. – 1993. – Vol. 31. – Pp. 135-138.

40. *Windschitl P.D., Wells G.L.* Measuring psychological uncertainty: Verbal versus numeric methods. *Journal of Experimental Psychology: Applied*. – 1996. – Vol. 2. – Pp. 343-364.

41. *Wintle B.C., Fraser H., Wills B.C., Nicholson A.E., Fidler F.I.* Verbal probabilities: Very likely to be somewhat more confusing than numbers // *PLoS One*. – 2019. – Vol. 14. – No. 4. – Pp. e0213522.

42. *Zhang Y., De Zoysa A., Cortese C.* Uncertainty expressions in accounting: Critical issues and recommendations // *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*. – 2019. – Vol. 13. – No. 4. – Pp. 4-22.

43. *Zhang Y., De Zoysa A., Cortese C.* The directionality of uncertainty expressions and the foreign language effect: Context and accounting judgement // *Mediterranean Accounting Research*. – 2020. – Vol. 28. – No. 3. – Pp. 543-563.

44. *Zhang Y., Seufert J., Dellaportas S.* Probability estimation in accounting: subjective numeracy matters // *Journal of Applied Accounting Research*. – 2024. – Vol. 25. – No. 1. – Pp. 60-80.

Экономический анализ 5.2.3 УДК 657.6

МЕЛИКЯН Ани Артаковна,
инженер лаборатории Международной финансовой отчетности
Экономического факультета МГУ им. М.В.Ломоносова,
Melikyan.ani@gmail.com

ESG-повестка в российских компаниях

Аннотация. Последние годы активно внедряется в деятельность компаний и обсуждается учеными ESG-подход, однако единого мнения, касающегося экономической обоснованности интеграции данного подхода, нет. Целью данной работы является исследование взаимосвязи между публикацией нефинансовых отчетов различных видов и финансовых результатов компаний. Выявление корреляции и более глубокие исследования позволят принимать решение внедрения ESG на примере конкретной компании, выбирать конкретный вид отчетности, а также прогнозировать эффекты на финансовые показатели.

Ключевые слова: ESG-подход, нефинансовая отчетность, устойчивое развитие, ESG-повестка.

MELIKIAN Ani Artakovna,
 Engineer of the Laboratory of International Financial Reporting of the
 Faculty of Economics of Moscow State University, M. V. Lomonosov,
 Melikyan.ani@gmail.com

ESG-agenda in Russian companies

Abstract. In recent years, the ESG approach has been actively integrated into the activities of companies and discussed by scientists, but there is no consensus on the economic feasibility of integrating this approach. The aim of this work is to study the relationship between the publication of non-financial reports of various types and financial results of companies. Correlation detection and more in-depth research will allow to make a decision on the implementation of ESG on the example of a particular company, to choose a specific type of reporting, and to predict the effects on financial performance.

Keywords: ESG approach, non-financial reporting, sustainable development, ESG agenda.

Введение

В наши дни тенденция приоритизировать корпоративную, социальную и экологическую ответственность получает все больше признания не только среди зарубежного бизнеса, но и российского. Большинство лидирующих компаний используют ESG-подход¹ для разработки стратегии развития и построения бизнес-процессов. Более того, все чаще связывают нефинансовую отчетность, содержащую частично или полностью ESG-компоненты, с показателями финансовой отчетности.

С каждым годом перманентно растет количество зарубежных исследований, подтверждающих эффективность инвестирования с учетом ESG-факторов. Однако среди российского научного сообщества единое мнение относительно положительных эффектов от внедрения ESG-подхода не сложилось.

Так, многие из современных исследователей выявили положительное влияние интеграции ESG в стратегии организаций. Согласно научным работам ВЭБ РФ [1], внедрение ESG-подхода в деятельности компании повышает ее инвестиционную привлекательность и способствует достижению нефинансовых показателей эффективности. Публикация ESG-отчетности защищает финансовые активы от последствий экономических колебаний [2]. Также отмечается, что использование ESG-подхода позволит оптимизировать процессы управления рисками и развивать корпоративную стратегию [3]. И несомненно, многими исследователями интеграция принципов ESG рассматривается как фактор, существенно повышающий конкурентоспособность компаний [4,5].

Однако есть и исследователи, которые пришли к выводу, что не всегда эффекты от внедрения ESG положительны. Белик И.С.

и соавторы [6] выявили отрицательное влияние ESG-факторов на бета-коэффициент акций компаний, а также на объем свободного денежного потока компании. Другие исследователи выявили, что есть риск снижения уровня доверия к информации, которую публикует компания в рамках нефинансовой отчетности. Крупные российские компании декларируют использование сразу нескольких систем стандартов при подготовке нефинансовой отчетности, которая необязательна для аудита. А мелкие и средние предприятия лишь вносят необходимые пункты в бизнес-стратегию, реализация которых также не подлежит проверке [7]. Еще одним негативным риском интеграции ESG является негативное отношение менеджмента и акционеров. В первую очередь, оно может быть обусловлено давлением со стороны регуляторов (Центральный Банк РФ, отдельные ведомства и Правительство РФ) и инвесторов, а во-вторых дополнительными крупными расходами на наём штата сотрудников для разработки стратегии ESG, мониторинга и реализации необходимых процессов и контролей [8].

Последние годы под влиянием пандемии и различных политических событий ESG-повестка, несомненно, проходит различные трансформации.

Во-первых, отсутствуют общепринятые метрики и стандарты внедрения и мониторинга ESG-процессов. Существует большое количество различных рейтингов, которые разрабатывают собственную методологию измерения ESG-деятельности компаний. Вероятно, как следствие, одной из основных тенденций ESG-повестки становится значительное усиление роли регуляторов, которые уделяют особое внимание унификации критериев ESG-отчетности и разрабатывают конкретные инструменты [9]. Во-вторых, одностороннее исключение российских организаций из мировых рейтингов существенно усугубляет данную проблему. Также сохраняется отраслевая специфика и приоритизация компонентов ESG в зависимости от сферы деятельности компаний. Так, например, банки чаще публикуют информа-

цию касательно корпоративной ответственности, а нефтяные и добывающие компании – экологической. Важно отметить, что лидирующие организации способствуют распространению ESG-подхода и стимулируют своих контрагентов подписывать кодекс ответственного поставщика.

Целью данной работы является исследование состояния ESG-практики в российских компаниях и выявление взаимосвязи между финансовыми результатами деятельности организаций и использованием ESG-подхода. Выявление данной взаимосвязи позволит вывести экономическое обоснование интеграции ESG в российских компаниях и определить направления для дальнейших более глубоких исследований.

Методология и результаты

С целью проведения обзора научной литературы, посвященной исследованию влияния наличия нефинансовой отчетности на финансовые результаты деятельности компании, был проведен системный контент-анализ научных работ, отобранных на базе GoogleScholar по количеству цитирований (для отечественных научных работ >20, для зарубежных >100). В процессе поиска отбирались те научные работы, которые включали эмпирическую составляющую и исследовали влияние не ESG-факторов и рейтингов, а именно степени раскрытия ESG. Необходимо уделять внимание не просто показателям ESG-ответственности компаний, а именно наличию ESG-отчетов, с целью определения экономического обоснования публикации нефинансовых отчетов. Результаты представлены в табл.1.

Системный контент-анализ отобранных работ показал, что в разных странах прослеживается положительное влияние уровня раскрытия ESG на финансовые результаты деятельности компаний. Целесообразно изучить данный вопрос подробнее и на примере российских организаций, ввиду чего выдвинута следующая гипотеза:

H0: Публикация нефинансовой отчетности положительно влияет на финансовые результаты деятельности компаний.

¹ ESG – свод правил и подходов к ведению бизнеса, которые способствуют его устойчивому развитию: E (environment) – внимательное отношение к окружающей среде, S (social) – социальная ответственность, G (governance) – ответственное корпоративное управление.

Таблица 1.

Научные работы, посвященные выявлению взаимосвязи между публикацией ESG отчетности на финансовые показатели деятельности компаний.

Автор (ы)	Работа	Результат
Бараева Б.С., Кокорина А.Д., Карпов Н.А. [10]	Влияние раскрытия ESG-показателей на финансовые результаты российских публичных компаний	Влияние показателей раскрытия ESG-факторов на показатели рентабельности компаний. Выявлена положительная связь степени раскрытия ESG-показателей на показатели прибыльности
Ефимова О.В., Волков М.А., Королева Д.А. [4]	Анализ влияния принципов ESG на доходность активов: эмпирическое исследование	Сравнительный анализ позволил определить то, что доходность акций ESG-ориентированных компаний равна и/или больше доходности акций ESG-нейтральных компаний
Галазова С.С. [11]	Влияние ESG-факторов на устойчивое развитие компаний и финансовую результативность корпоративного сектора	На основе статистического анализа получен результат, отражающий положительную связь между финансовой устойчивостью компаний и показателями устойчивого развития
Almeyda R., Darmansya D. [12]	The Influence of Environmental, Social, and Governance (ESG) Disclosure on Firm Financial Performance	Построенные регрессии показали положительное влияние показателя ESG-рейтинга Bloomerg на рентабельность активов и капитала фирм
Jun X., Wataru N., Michikyuki Y., Hidemichi F., Shunsuke M. [13]	Do environmental, social, and governance activities improve corporate financial performance?	Выявлена положительная связь между показателем ESG-раскрытия Bloomerg и рентабельностью активов компаний, а также выручкой в компаниях Китая
Nollet J.F. (2016) [14]	Corporate social responsibility and financial performance: A non-linear and disaggregated approach	Выявлено нелинейное влияние индекса ESG-раскрытия на рентабельность активов и капитала на примере Греции
Ellili N.O.D. [15]	The Influence of Environmental, Social, and Governance (ESG) Disclosure on Firm Financial Performance	Построенные регрессии показали положительное влияние показателя ESG-рейтинга Bloomerg на рентабельность активов и капитала фирм

Источник: составлено автором на базе научных работ Google Scholar.

Методология и данные

Исследование проводилось на базе данных, охватывающих период с 2012 по 2021 год по 60 российским компаниям. Проблема нехватки данных была решена с помощью использования панельных данных. В качестве независимой переменной используется дамми-показатель наличия или отсутствия нефинансовой отчетности любого вида. Согласно Национальному регистру нефинансовых отчетностей нефинансовые отчеты включают в себя экологические отчеты, социальные, отчеты об устойчивом развитии и интегрированные. В качестве зависимой переменной используется чистая прибыль компании, а контрольной переменной выступает объем реализации.

На первом этапе исследования проведен статистический анализ количества опубликованных нефинансовых отчетов среди российских компаний. Как отмечалось ранее, сохраняется отраслевая специфика и приоритеты. Так, практически половина всех нефинансовых отчетов опубликована компаниями энергетической отрасли. Также существенная доля нефинансовых отчетов опубликована химическими и металлургическими компаниями. Меньше всего ESG-ориентированы компании, производящие пищевые и другие потребительские товары. Подробно см. рис. 1 и диаграммы 1-4.

Диаграммы отразили отраслевую приоритизацию компонент ESG, которая была упомянута ранее. Среди энергетических и нефтегазовых компаний при публикации нефинансовой отчетности делается упор на экологическую составляющую или публикуется интегрированный отчет. Социальные отчеты чаще публикуют финансовые компании и организации из металлургической

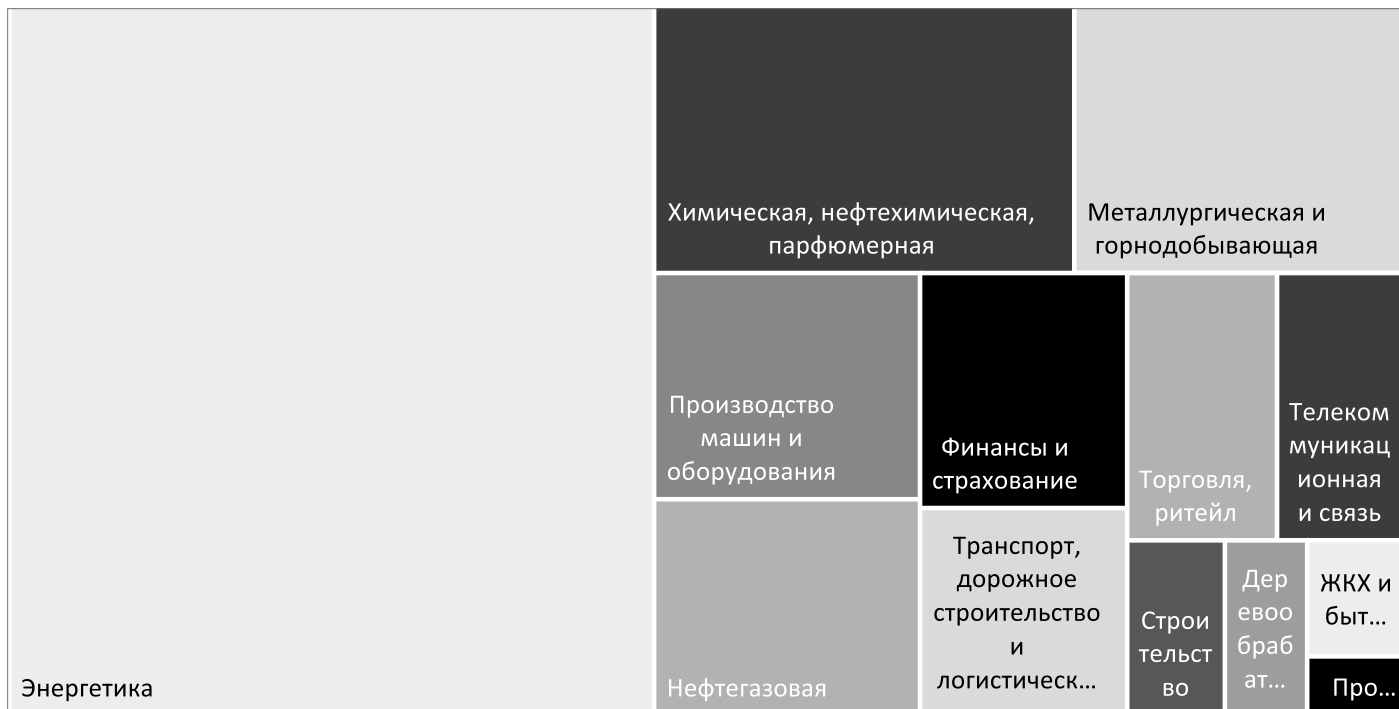


Рис. 1. Распределение отчетов по отраслевой принадлежности компаний по состоянию на 30.09.2023.

Источник: составлено автором на базе Регистра национальных нефинансовых отчетов.

сферы. Отчеты об устойчивом развитии преимущественно публикуют нефтегазовые, металлургические и энергетические компании.

Ретроспективный анализ показал, что существует положительная тенденция и активно растет количество публикуемых отчетов об устойчивом развитии и интегрированные отчеты. Однако существенно снизилось количество социальных отчетов. Количество экологических отчетов в целом перманентно, и не наблюдаются какие-либо скачки.

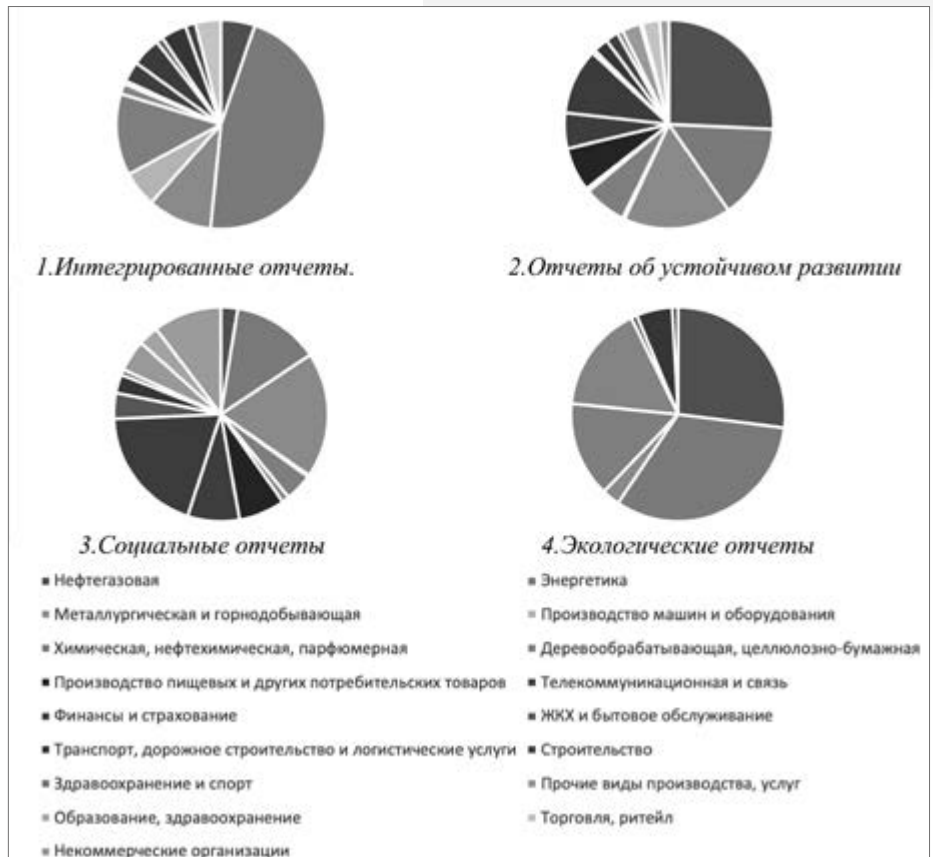
На втором этапе исследования дескриптивный статистический анализ проводился с помощью боксплотов (см. рис. 2). Боксплоты позволяют наглядно увидеть, что величина чистой прибыли среди компаний, публикующих отчеты об устойчивом развитии, находятся внутри одного ящика без выбросов, что говорит о вероятной статистически значимой корреляции. Однако по интегрированным и экологическим отчетам нельзя сказать того же, в данных боксплотах большое количество выбросов.

На третьем этапе исследования строилась корреляция Пирсона. В результате моделирования выявлена положительная статистически значимая корреляция между показателем наличия нефинансовой отчетности и чистой прибылью компании (см. табл. 2). Выявленное влияние может объясняться несколькими факторами: повышение инвестиционной привлекательности, конкурентоспособности, а также формирование благонадежной репутации, что в свою очередь привлекает больше клиентов и позволяет заключать экономически оптимальные условия сотрудничества с контрагентами.

Таким образом, гипотеза о положительном влиянии публикации нефинансовой отчетности на финансовые результаты деятельности компаний подтверждается. Данный результат дает задел на дальнейшие более глубокие исследования. Полученные выводы предварительно позволяют говорить об экономической обоснованности внедрения ESG.

Заключение

Проведенный контент-анализ отобранных научных работ, а также статистический и эконометрический анализ позволили выявить положительную корреляцию между публикацией нефинансовой отчетности и финансовыми результатами деятельности российских организаций. Базируясь на данной работе, можно проводить более глубокие исследования в следующих направлениях: декомпозиция финансовых результатов и выявление более точной корреляции, моделирование по разным видам нефинансовой отчетности, построение регрессий. Важно учесть, что в более глубоких исследованиях, при построении регрессий, встает проблема эндогенности, включающая не только взаимозависимую связь, но и неверную спецификацию и пропуск существенной



Диаграммы 1-4. Нефинансовые отчеты по отраслям на 30.09.2023.

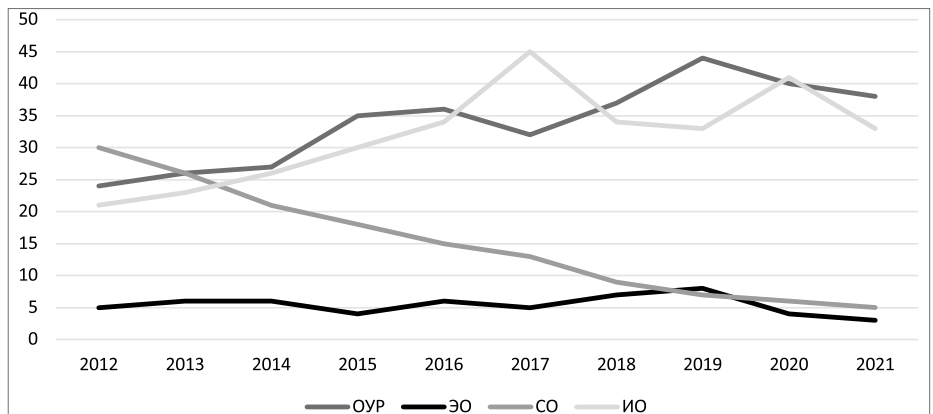


Рис. 1. Количество публикуемых нефинансовых отчетов по видам с 2012 по 2021 гг. Источник: составлено автором на базе данных Национального регистра нефинансовых отчетов.

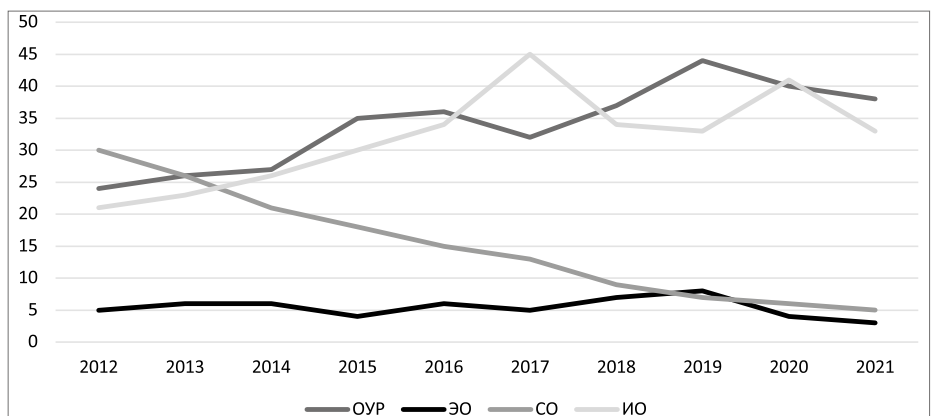


Рис. 2. Боксплоты по видам нефинансовых отчетов.

Источник: составлено автором на базе данных Национального регистра нефинансовых отчетов.

переменной. Решение данных проблем позволит строить качественные модели с высокой практической значимостью.

Построенные в дальнейшем качественные модели по более узким направлениям возможно использовать на примере конкретной компании с целью принятия решения о внедрении ESG-подхода. Руководство компаний может не только принимать решение об обоснованности интеграции ESG, но и прогнозировать финансовые показатели после публикаций ESG-отчетности, сравнивать с планируемыми расходами на наём необходимого штата для внедрения ESG-подхода, а также выбирать, какой именно вид нефинансовой отчетности оптимальнее всего публиковать и каким именно компонентам ESG стоит уделять больше внимания.

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

Корреляция Пирсона.

		Нефинансовая отчетность	Чистая прибыль	Объем реализации
Нефинансовая отчетность	Корреляция Пирсона	1	,152**	,191**
	Знач. (двухсторонняя)		0,000	0,000
	N	592	592	592
Чистая прибыль	Корреляция Пирсона	,152**	1	,671**
	Знач. (двухсторонняя)	0,000		0,000
	N	592	600	600
Объем реализации	Корреляция Пирсона	,191*	,671**	1
	Знач. (двухсторонняя)	0,000	0,000	
	N	592	600	600

** Корреляция значима на уровне 0,01 (двухсторонняя).

Источник: составлено автором.

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 информации 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 ef-

fect 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.

Налог на имущество: организация применила неверную кадастровую стоимость из ЕГРН – суд отменил пени

Организация считала налог на имущество по кадастровой стоимости из ЕГРН. Сведения оказались неверными, и налоговики доначислили налог и пени.

- Суды начисление пени не одобрили:
- сведения о кадастровой стоимости представил Росреестр;
- выписки с неверными данными сформировали по техническим причинам. Они не зависели от налогоплательщика;
- инспекция не доказала, что организация действовала недобросовестно.

Документ: Постановление АС Северо-Западного округа от 14.03.2024 по делу N А42-6912/2022

Экономический анализ 5.2.3 УДК 330

БЕЛЯНИНОВ Дмитрий Андреевич,
аспирант экономического факультета
МГУ им. М.В. Ломоносова,
dmitry.belyaninov@gmail.com

Научный руководитель
СУИЦ Виктор Паулевич,
д.э.н., профессор, научный руководитель кафедры
Учета, анализа и аудита
экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова,
victor.suyts@gmail.com

Проблема развития традиционных бизнес-моделей в условиях цифровизации рынков на примере компаний FMCG-сектора

Аннотация. В статье автором исследуется проблема развития традиционных бизнес-моделей в условиях цифровой экономики и цифровизации рынков на примере компаний FMCG-сектора (FMCG, от англ. fast-moving consumer goods) – товары повседневного спроса – это группа товаров нижнего ценового сегмента с быстрым сроком реализации). Приводится сравнение бизнес-моделей с позиций клиента и бизнеса. Вводится понятие горизонта зрелости экосистемы и проводится сопоставление эффектов ценности, создаваемой для клиента и экономического эффекта непосредственно для бизнеса. Предлагается концепция авторской системы подготовки традиционного бизнеса к цифровой трансформации. Предлагаемый автором подход позволит расширить базу научных предложений, связанных с исследуемой темой в контексте активного развития цифровых технологий на современном этапе развития общественных отношений.

Ключевые слова: цифровые рынки, конкуренция, стратегия, цифровая трансформация, бизнес-модели.

BELIANINOV Dmitrii Andreevich,
the Faculty of Economics, Moscow State University
named after M. V. Lomonosov,
dmitry.belyaninov@gmail.com

Scientific supervisor
SUYTS Viktor Paulevich,
Doctor, Professor, Scientific Advisor of Accounting,
Analysis and Audit Department Moscow State University
named after M. V. Lomonosov,
victor.suyts@gmail.com

The Problem of development of traditional business models in the conditions of digitization of markets by the example of companies in the FMCG sector

Abstract. In the article, the author examines the problem of the development of traditional business models in the digital economy and digitalization of markets using the example of FMCG companies in the sector. The comparison of business models from the perspective of the client and the business is given. The concept of the ecosystem maturity horizon is introduced and the effects of the value created for the client and the economic effect directly for the business are compared. The concept of the author's system for preparing traditional businesses for digital transformation is proposed. The approach proposed by the author will expand the base of scientific proposals related to the topic under study in the context of the active development of digital technologies at the present stage of the development of public relations.

Keywords: digital markets, competition, strategy, digital transformation, business models.

Введение
Актуальность.
Динамичное развитие новой цифровой экономики приводит к появлению значительного числа новых цифровых бизнес-моделей, создает предпосылки для объединения бизнесов в экосистемы и бросает

вызов традиционным моделям, сформировавшимся задолго до зарождения трендов развития цифровой экономики и появления цифровых бизнес-моделей. Новые цифровые бизнес-модели не только создают новые, ранее не существовавшие рынки, но и создают мощную конкуренцию

традиционным бизнесам за счет большего удобства решений и (или) ценового преимущества. В создавшихся условиях цифровой экономики перед традиционными бизнесами встает вопрос формы существования бизнеса в перспективе и стратегии перехода к этой форме.



Рис. 1. Частота применения методов операционного анализа и прогнозирования.

Появление технологий, позволяющих обрабатывать большие массивы данных, в том числе неструктурированных, дает основания для переосмысления подходов к работе традиционных бизнес-моделей и, в частности, применению современных технологий обработки данных в решении транзакционных задач взаимодействия как внутри бизнеса, так и с его контрагентами, в числе которых главным контрагентом является непосредственно клиент, чьи потребности бизнес стремится удовлетворить.

В качестве формы создания дополнительной ценности и преимуществ использования современных цифровых технологий в традиционных бизнес-моделях автор приводит следующие.

1. *Накопление и анализ данных*

Широкий спектр возможностей накопления и обработки данных с использованием современных цифровых технологий открывает недостижимые ранее возможности создания предсказательных и рекомендательных моделей, позволяющих усовершенствовать клиентский опыт, удешевить процессы индивидуализации решений, сделав их доступными в низко-ценовых и низко-маржинальных сегментах потребления. Чтобы получить персонализированную подборку музыкальных композиций, настроенную под индивидуальный вкус отдельно взятого клиента, более не требуется обращаться к профессиональному консультанту в музыкальной сфере. Данную подборку сформируют алгоритмы искусственного интеллекта на основе машинного обучения, доступные пользователям в ежемесячно оплачиваемой подписке по цене сравнимой с ценой стакана кофе. Это лишь один из множества примеров работы рекомендательных систем, создающих дополнительную ценность для клиента при использовании привычных сервисов и продуктов.

2. *Новая дополнительная ценность*

Цифровые бизнес-модели и успешная цифровая трансформация традиционных бизнес-моделей позволяет создать новую дополнительную ценность для клиента, бизнес-партнеров или внутренних пользователей решений в самой организации. Примером новой дополнительной ценности может служить сервис видеосвязи и общего пространства проектирования, который существенно

видеоизменяет процессы взаимодействия в рабочих группах, позволяя обеспечить эффективное сотрудничество распределенных рабочих групп. Еще одним широко применяемым примером новой дополнительной ценности может быть технология BNPL («BuyNowPayLater» – перевод с английского: «купи сейчас плати потом»), внедрение которой позволяет в несколько раз снизить порог стоимости при принятии решения о покупке потребителем, при котором платеж за покупку осуществляется кредитной организацией (чаще микрофинансовыми организациями) и оформляется для покупателя в виде займа, который покупатель погашает в течение некоторого периода времени. Таким образом, покупка становится психологически доступнее для покупателя и облегчается принятие решение о сделке. В этом примере новая дополнительная ценность за счет внедрения технологии BNPL создается одновременно и для покупателя, и для продавца, обеспечивая обоюдное преимущество и доход компании, предоставляющей технологию BNPL.

3. *Эффективность и стоимость процессов.*

Цифровая трансформация позволяет фундаментально трансформировать подход к выполнению транзакций, устраняя организационные барьеры, исключая целые блоки из цепочки принятия решений, повышая скорость и надежность выполнения операций. Примером такой формы создания ценности могут служить системы электронного документооборота, или, например, внедренная Сбербанком система автоматического принятия решения по потребительским кредитам на основании технологии скоринга рисков. Это внедрение позволило Сбербанку одновременно снизить издержки на обработку заявок клиентов, создать для клиента дополнительную новую ценность за счет высокой скорости принятия решения по заявке и увеличить выдачу кредитов за счет повышения удобства для клиента и опережения конкурентов.

4. *Соответствие требованиям и протоколам*

Нередко проведение цифровой трансформации вызывается необходимостью соответствия внешним требованиям регулятора или отраслевых практик. К такого рода системам можно отнести комплексные ERP-системы, и более специализированные

системы управления цепочками поставок, взаимодействия с поставщиками, ритейлерами и государственными органами.

Основная часть

Компании, производящие товары повседневного спроса (FMCG), полагаются на традиционную бизнес-модель, обеспечивавшую успех отрасли на протяжении многих десятилетий. Эта модель бизнеса включает в себя функции: массовое производство, дистрибуцию через розничные магазины и обширные маркетинговые и рекламные кампании для привлечения потребителей.

Сектор товаров повседневного спроса (FMCG) характеризуется большим объемом продаж недорогих товаров, которые продаются быстро и с относительно низкой наценкой. Учитывая конкурентный характер этой отрасли, компании все чаще обращаются к цифровым технологиям для повышения эффективности, улучшения качества обслуживания клиентов и стимулирования роста. Цифровая трансформация (далее – ЦТ) меняет различные функциональные области в организациях сферы FMCG, включая управление цепочками поставок, маркетинг, продажи, человеческие ресурсы и обслуживание клиентов.

1. *Цифровая трансформация подхода к использованию данных в организации*

Основопологающим фактором цифровой трансформации является культура использования данных, имеющихся в распоряжении организации или потенциально доступных для организации. Данные могут использоваться для анализа ситуации, прогнозирования и принятия решений на основании фактов и прогнозов.

С целью оценки текущей ситуации в составе исследования был проведен опрос для выявления уровня проникновения современных цифровых технологий в процессы, наиболее часто использующие обработку данных в традиционных бизнес-моделях – процессы операционного анализа и прогнозирования.

На рис. 1 продемонстрированы результаты опроса руководителей о частоте применения методов операционного анализа и прогнозирования в организациях. Респондентам было предложено указать, какие методы прогнозирования на основании операционного анализа применяются в организациях на регулярной основе. Варианты ответов, предложенные респондентам: «Вместо прогнозирования используется моделирование сценариев», «Для прогнозирования применяется регрессионный анализ», «Выполняем прогнозирование методом экспертных оценок», «Применяем технологии машинного обучения». Частота утвердительных ответов руководителей о факте использования метода в организации отражена на рис. 1.

Проведенный опрос руководителей финансовых блоков коммерческих организаций, в основе бизнеса которых лежат традиционные бизнес-модели предоставления услуг или производства товаров, свидетельствует о высокой востребованности традиционных методов операционного анализа

и прогнозирования и одновременно демонстрирует отсутствие фактов применения современных методов в организациях на момент проведения опроса. Востребованность методов определяется как наличием необходимой для их применения экспертизы, так и эффективностью применения данных методов. Принимая во внимание современные тенденции развития нейронных сетей, искусственного интеллекта и методов машинного обучения следует ожидать всестороннего влияния технологий на устоявшиеся методы ведения хозяйственной деятельности, в том числе вызов будет брошен устоявшимся методам анализа и прогнозирования. По мере проникновения прогрессивных технологий в область традиционного операционного анализа мы увидим все большую долю организаций, экспериментирующих с применением этих методов в своей работе.

2. ЦТ в управлении цепочками поставок

Управление цепочками поставок в секторе FMCG является сложным процессом, в котором участвуют множество заинтересованных сторон, от поставщиков до розничных продавцов. Цифровая трансформация привела к внедрению передовых технологий, таких как Интернет вещей (IoT), машинное обучение и искусственный интеллект (ИИ), для оптимизации процессов в этой области. Устройства Интернета вещей могут отслеживать состояние и местоположение товаров в режиме реального времени, снижая риск порчи и обеспечивая своевременную доставку. Алгоритмы искусственного интеллекта могут более точно прогнозировать спрос, оптимизируя уровень запасов и сводя к минимуму потери.

3. Маркетинг

Маркетинг в секторе FMCG традиционно опирался на каналы массовой информации, такие как телевидение и печатные издания. Однако цифровая трансформация сместила акцент на более персонализированные подходы, основанные на обработке больших данных. Платформы социальных сетей, поисковые системы и сайты электронной коммерции предоставляют возможности для целевой рекламы, позволяя компаниям охватывать определенную демографическую группу. Анализ больших данных позволяет маркетологам лучше понимать поведение потребителей, более эффективно сегментировать аудиторию и измерять рентабельность маркетинговых кампаний в режиме реального времени. Кроме того, маркетинг влияния стал мощным инструментом, использующим представителей социальных сетей для повышения доверия к бренду и охвата более молодой аудитории.

4. Отдел работы с персоналом

Отдел кадров (далее – HR) в секторе FMCG использует цифровые инструменты для повышения эффективности найма, обучения и вовлеченности сотрудников. Системы отслеживания кандидатов (далее – ATS) упрощают процесс подбора персонала, автоматизируя просмотр резюме и планирование собеседований. Платформы электронного обучения предлагают гибкие и масштабируемые решения для обуче-

ния, гарантирующие, что сотрудники будут хорошо обучены необходимым навыкам. Платформы взаимодействия с сотрудниками используют геймификацию и социальные функции для развития чувства общности и мотивации персонала. Кроме того, HR-аналитика может выявлять тенденции в производительности и удовлетворенности сотрудников, позволяя проактивно решать возможные кадровые проблемы.

5. Обслуживание клиентов

Обслуживание клиентов в секторе FMCG все больше совершенствуется с помощью цифровых каналов. Чат-боты и виртуальные помощники на базе искусственного интеллекта обеспечивают мгновенные ответы на запросы клиентов, сокращая время отклика и нагрузку на сотрудников. Платформы социальных сетей служат дополнительными каналами обслуживания клиентов, позволяя компаниям взаимодействовать с ними в режиме реального времени и публично решать возникающие проблемы. Передовые инструменты аналитики помогают понять настроения клиентов и выявить общие болевые точки, что позволяет компаниям постоянно совершенствовать свои продукты и услуги.

6. Продажи

Функция продаж в секторе FMCG также претерпела значительные изменения в связи с цифровой трансформацией. Передовые инструменты аналитики помогают отделам продаж выявлять тенденции, прогнозировать продажи и оптимизировать ценовые стратегии. Более того, системы управления взаимоотношениями с клиентами (CRM) стали незаменимыми, обеспечивая взаимодействие с клиентами и позволяя применять персонализированные подходы к продажам, предсказанию оттока клиентов и управлению удержанием клиентов.

Одним из ключевых факторов цифровой трансформации является развитие электронной коммерции. Платформы электронной коммерции стали важнейшими каналами продаж, особенно после пандемии COVID-19. Компании инвестируют в собственные интернет-магазины и сотрудничают со сторонними платформами электронной коммерции (маркетплейсами), чтобы охватить более широкую аудиторию. В России, в отличие от рынков западных стран, развита конкуренция и потребители имеют выбор между платформами, такими как Ozon, Wildberries, Яндекс Маркет, МегаМаркет и другими. Это позволяет производителям охватить более широкую аудиторию и выйти на новые рынки, которые ранее были недоступны через традиционные каналы розничной торговли. Электронная коммерция также позволяет компаниям FMCG получать доступ к ценным данным о поведении и предпочтениях потребителей, которые впоследствии могут быть использованы для разработки и адаптации продуктов и маркетинговых стратегий продвижения продуктов таким образом, чтобы они показывали большую эффективность и большую ценность для своих клиентов.

Еще одним аспектом цифровой трансформации в индустрии FMCG является использование методов цифрового маркетинга и рекламы для продвижения продукции. FMCG-компании широко используют социальные сети (далее – SMM) и поисковую оптимизацию (далее – SEO), чтобы донести ценности продуктов до потребителей более целенаправленным и персонализированным образом. Используя эти и другие методы и цифровые инструменты, компании отрасли FMCG могут создавать более полные и устойчивые впечатления о бренде для потребителей, что впоследствии приводит к повышению узнаваемости бренда и, в итоге, к росту лояльности к бренду.

Кроме того, FMCG-компании используют аналитику операционных данных, технологии машинного обучения и искусственного интеллекта для оптимизации своих цепочек поставок и процессов управления запасами. Анализируя данные о потребительском спросе, тенденциях продаж и производственных затратах, FMCG-компании могут принимать более обоснованные решения о ценообразовании, рекламных акциях и ассортименте продукции. Это позволяет им оптимизировать работу цепочки поставок, сокращать потери, и повышать общую рентабельность бизнеса.

Цифровая трансформация компаний сферы FMCG помогает им укрепить свою конкурентоспособность на быстро развивающемся рынке. Внедряя электронную коммерцию, цифровой маркетинг и аналитику данных, FMCG-компании могут охватить большее число потребителей, создать более привлекательный опыт работы с брендом и оптимизировать свою деятельность для повышения эффективности и прибыльности. В конечном счете, цифровые стратегии позволяют компаниям сферы FMCG опережать конкурентов и находить новые источники роста бизнеса в эпоху расцвета цифровых технологий.

Заключение

Цифровая трансформация различных функциональных областей коммерческих организаций – это не просто тенденция, а необходимость оставаться конкурентоспособными на быстро развивающемся рынке. Так, например, в секторе FMCG цифровые технологии - от управления цепочками поставок до обслуживания клиентов – позволяют компаниям работать более эффективно, принимать решения, основанные на данных, и улучшать качество обслуживания клиентов.

На основании данных проведенного опроса мы делаем вывод о недостаточном уровне проникновения современных технологий в организации в основе бизнеса которых лежат традиционные бизнес-модели предоставления услуг или производства товаров.

По мере инновационного развития технологий возможности для дальнейших преобразований огромны, что обещает еще большую эффективность и возможности для роста бизнеса в будущем.

Литература

1. Герасименко В.В. Развитие рынка платформ e-commerce в России: структура, экспансия, тренды. // Вестник Московского университета. – 2021. Серия 6: Экономика. Изд-во Моск. ун-та (М.). – № 2. – С. 33-48.

2. Lars Bollweg, Richard Lackes, Markus Siepermann, Peter Weber (2019): Drivers and barriers of the digitalization of local owner operated retail outlets, Journal of Small Business & Entrepreneurship, DOI: 10.1080/08276331.2019.1616256

3. Гурнович Т.Г., Бухлова В.В., Духнова А.А. Приемы планирования и прогнозирования денежных потоков предприятия // Деловой вестник предпринимателя. – 2023. – № 1 (11). – С.101-106.

4. Резвякова И.В., Колдунов Э.Д. Прогнозирование финансового состояния организации // Вестник Академии знаний. – 2023. – № 1 (54). – С.15-30.

5. Сулимова Е.А. Цифровой инструментарий управления предприятиями: CRM, ERP, ECM, BI // Инновации и инвестиции. – 2023. – № 5. – С.158-160.

References

1. Gerasimenko V.V. Development of the e-commerce platform market in Russia: structure, expansion, trends. // Bulletin of the Moscow University. – 2021. – Series 6: Economics, Moscow Publishing House. un-ta (M.). – No. 2. – Pp. 33-48.

2. Lars Bollweg, Richard Lakes, Mark-

us Siepermann, Peter Weber (2019): Drivers and barriers of the digitalization of local owner operated retail outlets, Journal of Small Business & Entrepreneurship, DOI: 10.1080/08276331.2019.1616256

3. Gurnovich T.G., Bukhlova V.V., Dukhnova A.A. Methods of planning and forecasting cash flows of an enterprise // Business bulletin of the entrepreneur. – 2023. – No. 1 (11). – Pp.101-106.

4. Rezvyakova I.V., Koldunov E.D. Forecasting the financial condition of an organization // Bulletin of the Academy of Knowledge. 2023. – No. 1 (54). – Pp.15-30.

5. Sulimova E.A. Digital tools for enterprise management: CRM, ERP, ECM, BI // Innovation and investment. – 2023. – No. 5. – Pp.158-160.

МФСО 5.2.3 УДК 657

ЕРНАЗАРОВА Зайфун Алтынбековна,
к.э.н., директор Департамента отчетности
и статистики государственных финансов
Министерства финансов Республики Казахстан,
докторант Кыргызско-Российского Славянского университета
им.Б.Н. Ельцина,
ecword@mail.ru

Единый план счетов в государственном секторе: проблемы и перспективы применения

Аннотация. В статье предлагается последовательность методологических подходов, необходимых для применения Единого плана счетов в государственном секторе на основе анализа реформ проведенных в постсоветских странах. Проблемным следует отметить аспекты множественности плана счетов для различных субъектов сектора государственного управления и отдельной бюджетной классификации. Данный способ кодировки и классификации характерен для постсоветских стран. Исторически приверженность органов государственного управления к сохранению имеющихся планов счетов не позволяет учесть актуальные потребности по формированию бюджетов, казначейскому исполнению бюджетов и контролю, бюджетной, финансовой отчетности и статистики государственных финансов. В этой связи автором пересмотрены требования на соответствие планов счетов постсоветских стран с Международными стандартами финансовой отчетности для общественного сектора (МСФООС) и составление отчетности по принципам Руководства по статистике государственных финансов Международного валютного фонда 2014 года (РСГФ) (Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления/ ConceptualFramework., www.ifac.org).

Разработка Единого плана счетов, по мнению автора, становится основополагающей задачей при создании системы бюджетирования, ориентированного на результат, увязанной с системой бухгалтерского учета и финансовой отчетности по методу начисления. Современная автоматизация систем управления государственными финансами позволяет создать Единый план счетов при однократной фиксации финансовых операций, согласно технической спецификации по компонентам структуры кодов. При любой основе бухгалтерского учета по двойной записи счета Единого плана должны быть сбалансированы и сопоставимы со структурой бюджета. Бухгалтерская основа (по методу начисления), используемая при разработке Единого плана счетов, предоставляет возможность применения при казначейской (кассовой) основе бюджета. Если страна формирует отчетность на основе кассового метода, необходимы резервные коды для неденежных элементов статистики государственных финансов, что позволит в дальнейшем перейти к отчетности на основе модифицированного или полного метода начисления. Применение иерархического подхода в структуре кода максимизирует полезность структуры для отчетности и бухгалтерского учета.

Ключевые слова: Единый план счетов, международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора, бюджетная классификация, бюджетирование, ориентированное на результат.

*ERNAZAROVA Zaifun Altynbekovna,
Ph.D., Director of the Department of Reporting and Statistics
of Public Finance of the Ministry of Finance of the Republic of Kazakhstan,
doctoral student of the Kyrgyz-Russian Slavic University
named after B.N. Yeltsin, Kyrgyzstan,
ecword@mail.ru*

Unified chart of accounts in the public sector: problems and prospects for application

Abstract. The article proposes a sequence of methodological approaches necessary for the application of the Unified Chart of Accounts in the public sector based on an analysis of reforms carried out in post-Soviet countries. Problematic aspects should be noted: the multiplicity of the chart of accounts for various subjects of the general government sector and a separate budget classification. This method of coding and classification is typical for post-Soviet countries. Historically, the government's commitment to maintaining existing charts of accounts does not allow for the current needs of budget formation, treasury execution and control, budgetary, financial reporting and government finance statistics to be taken into account. In this regard, the author has revised the requirements for compliance of the charts of accounts of post-Soviet countries with the International Public Sector Accounting Standards (IFAS) and reporting according to the principles of the International Monetary Fund Government Finance Statistics Manual 2014 (GFSM). The development of a Unified Chart of Accounts, according to the author, becomes a fundamental task in creating a results-oriented budgeting system linked to the accrual accounting and financial reporting system. Modern automation of public finance management systems makes it possible to create a Unified Chart of Accounts with a one-time recording of financial transactions, in accordance with the technical specifications for the components of the code structure. Under any double entry accounting basis, the Unified Plan accounts must be balanced and comparable to the budget structure. The accounting basis (accrual basis) used in the development of the Unified Chart of Accounts provides the possibility of application to the treasury (cash) basis of the budget. If a country reports on a cash basis, fallback codes are needed for the non-cash elements of government finance statistics to allow for a later transition to reporting on a modified or full accrual basis. Taking a hierarchical approach to code structure maximizes the structure's usefulness for reporting and accounting purposes.

Keywords: Unified Chart of Accounts, international financial reporting standards for the public sector, budget classification, results-based budgeting.

Постановка проблемы и необходимость проведения исследования

Концепция плана счетов широко известна в квазигосударственном секторе, однако за исключением бухгалтеров игнорируется в системе управления государственными финансами. Постсоветские страны относительно недавно стали разрабатывать единую учетную политику и применять аналогичные бухгалтерские принципы и процессы, используемые квазигосударственным сектором в финансовом управлении.

Своевременное предоставление надежной и сопоставимой финансовой информации об операциях государственного сектора для анализа налогового-бюджетной политики и управления бюджетом становится важной функцией бухгалтерского учета. Система управления государственными финансами ориентирована на по-

следовательную гармонизацию с системой бухгалтерского учета и финансовой отчетности по методу начисления. Использование плана счетов в государственных системах постсоветских стран определялись под влиянием различных традиций управления государственными финансами, в результате, применяемая учетная практика различна:

- бюджетный учет и отчетность и/или финансовый (казначейский) учет;
- финансовая отчетность общего назначения;
- бухгалтерский учет и финансовая отчетность;
- управленческая информация и статистическая отчетность.

Современные тренды реформирования бюджетного процесса и системы бухгалтерского учета «направлены на необходимость параллельного учета на кассовой основе и

по начислению»¹. Проблемным следует отметить подход, характерный для постсоветских стран, – это аспекты множественности плана счетов для различных субъектов сектора государственного управления и отдельной бюджетной классификации.

Основная часть

Исторически приверженность органов государственного управления к сохранению имеющихся планов счетов не позволяет учесть актуальные потребности бюджетных принципов единства и результативности. Сохраняются различия в планах счетов бюджетного (казначейского) учета, планов

¹ Развитие бюджетного федерализма: международный опыт и российская практика. /Общая ред. Мигары Де Сильвы, Галины Курляндской; Науч. ред. Центр фискальной политики. – М.: Изд. «Весь Мир», 2006 – С. 130-131.

Корреляция Пирсона.

Коды Единого Плана счетов		Наименование кода Единого плана счетов	Действующие коды			
нансовая отчетность	Знач. (двухсторонняя)		Единая бюджетная классификация	План счетов бюджетного учета	План счетов бухучета	РСГФ 2014 года

Источник: составлено автором.

Таблица 1.

Автором предлагается концептуальная модель Единого плана счетов на основе актуальных требований МСФООС и РСГФ с учетом институциональных изменений и промежуточных результатов реформы по системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности государственного сектора и автоматизации учетных процедур. Анализ норм и положений бюджетного законодательства и основных процедур функционирования бюджетного механизма постсоветских стран показывает, что структурные компоненты недостаточно ориентированы на конечный результат от потраченных бюджетных средств.

Таблица 2.

Сопоставимость бюджетной и бухгалтерской классификации.

Бюджетная классификация	Бухгалтерская классификация	Цель	Пример
Административная	Учетная единица (организация)	Подотчетность, администрирование бюджета, лимиты бюджетных средств предоставляемые законодательной властью	Министерства, ведомства, учреждения, организации финансируемые из бюджета
Функциональная или программная	Проект (мероприятие)	Анализ за прошлые годы, анализ бюджетной политики и сравнение, формирование бюджетной политики, ответственность за результаты	Общественный порядок и безопасность, здравоохранение, образование, транспорт, социальная защита, культура и др.
Экономическая (основана на РСГФ)	Натуральный счет	Налогово-бюджетный контроль, макроэкономический анализ, контроль соответствия, статистическая отчетность	Доходы, расходы, активы и обязательства

Источник: составлено автором.

Таблица 3.

Сегменты Плана счетов.

Сегменты Плана счетов постсоветских стран	1. Источник средств
	2. Организационный
	3. Функциональный
	4. Проектный
	5. Географический
	6. Экономический
	7. Программный

Источник: составлено автором.

счетов финансовой отчетности и бюджетной классификации по методу начисления в постсоветских странах, реформирующих системы бухгалтерского учета. В этих условиях автором предлагается новое понятие Единого плана счетов и пересмотр подходов по раздельному ведению планов счетов бухгалтерского учета и бюджетной классификации на уровне правительственных счетов.

Понятие Единого плана счетов определяется как кодификация счетов бухгалтерского и бюджетного учета, единой бюджетной классификации, предусматривающая охват государственной экономической и финансовой деятельности. Новые подходы путем применения концепции Единого плана счетов заключаются в пересмотре требований на соответствие с МСФООС и составление отчетности с принципами РСГФ. Проведенный автором анализ МСФООС²

и РСГФ³ показывает значительную конвергенцию по методу начисления между МСФООС и бюджетным учетом и отчетностью.

Рассмотрены три версии РСГФ:

- 1986 года, на основе кассового принципа учета;

- 2001 года, на основе метода начисления;

- 2014 года, является обновленной версией 2001 года, которая увязывает статистические принципы с принципами бухгалтерского учета МСФООС и значительно расширяет требования к раскрытию информации.

Концептуально РСГФ указывает на введение статистической и финансовой отчетности в соответствии с уточненными требованиями, что позволяет сформировать статистический эквивалент отчета о финансовых результатах. В приложении 6 РСГФ отражены уточненные указания в отношении вопросов, по которым РСГФ и МСФООС различаются.

Разработка Единого плана счетов, по мнению автора, является основополагающей задачей при создании системы бюджетирования, ориентированной на результат, увязанной с системой бухгалтерского учета и финансовой отчетности по методу начисления. Концепция Единого плана счетов предполагает кардинальное изменение подходов не только по финансовому компоненту, но и макрофискальному, бюджетному и статистическому компонентам. Авторская трактовка понятия Единый план счетов, включена в статью 120-3 Бюджетного кодекса Республики Казахстан.

Современная автоматизация систем управления государственными финансами позволяет создать Единый план счетов при однократной фиксации финансовых операций согласно технической спецификации по компонентам структуры. В свою очередь, в МСФООС не отражены подробные указания в отношении Единого плана счетов. Структурные требования ограничены отдельными требованиями в отношении раскрытия информации, форматами финансовой отчетности и примечаниями.

Перекрестная сверка структуры Единого плана счетов позволяет обеспечить интеграцию между стадиями бюджетного процесса.

Автором предлагается кодирование Единого плана счетов последующими семью разделами:

1. Краткосрочные активы
2. Долгосрочные активы
3. Краткосрочные обязательства
4. Долгосрочные обязательства
5. Чистые активы/капитал
6. Доходы
7. Расходы

Коды Единого плана счетов включают восемь знаков: первые четыре знака являются счетами бухгалтерского учета по методу начисления, последующие четыре знака представляют группировку кодов для анализа данных по сегментам бюджетной классификации и РСГФ.

Первая цифра кода указывает на принадлежность к разделам,

- вторая – на принадлежность к подразделам,

- третья – на принадлежность к группам счетов,

- четвертая – на принадлежность к счетам бухгалтерского учета,

² Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора /International Public Accounting Standards, www.ifac.org

³ Руководство по статистике государственных финансов, www.stagoast@imf.org

Таблица 4.

Внутрисистемные варианты структуры кодов Единого плана счетов.

Длина позиции в сегменте	Цифровая (10)	Буквенная (26)	Буквенно-цифровая (36)
1	10 (0-10)	26	36
2	100 (0-99)	676	1.296
3	1000 (0-999)	17.576	46.656
4	10000 (0-9999)	456.976	1.679.616
5	100000 (0-99999)	11.881.376	60.466.176
6	1000000 (0-999999)	308.915.776	2.176.782.336

Источник: составлено автором.

– пятая – указывает на внутренние и внешние операции, согласно РСГФ.

Предлагаемый проект Единого плана счетов учитывает одно из основных требований – это введение информации на уровне бухгалтерских проводок с последующим отражением в Главной книге. Особенности бухгалтерского учета и применения требований МСФООС 23 «Доходы от необменных операций (налоги и трансферты)» характеризуются сложностью. Субъекты общественного сектора формируют большую часть своих доходов от необменных операций (налогообложение и трансферты). Данный стандарт устанавливает широкие принципы признания дохода от необменных операций и обеспечивает руководство по применению этих принципов к основным источникам дохода для правительства и других субъектов общественного сектора. Вместе с тем, применяя понятие «налоговое событие» для установления критерия обменной или необменной операции при разработке бухгалтерских проводок по разделу «Доходы» применено профессиональное суждение.

Требования к сопоставлению единой бюджетной классификации и РСГФ основываются на методологии «один-во-множество» или «множество-в-одну».

Общая структура каждого сегмента имеет высший уровень (используется для целей консолидации), низший уровень (уровень бухгалтерских проводок) и промежуточные уровни (позволяют формировать отчетность разной степени детализации для пользователей счетов). Предлагаемый подход особо актуален с развитием в постсоветских странах подотчетности бюджетной системы перед гражданским сообществом⁴. «Сквозные» бюджетные программы и мероприятия, осуществляемые на стадии формирования бюджетов, казначейскому исполнению бюджетов и контролю, финансовой отчетности и статистики государственных финансов, а также автоматизация «каскадного сегмента» на основе Единого плана счетов позволяет удовлетворить запросы граждан.

Следует отметить, что широко описанные и внедряемые в постсоветских странах Планы счетов без долгосрочной стратегии управления государственными финансами не привели к ожидаемому результату.

Единый план счетов предполагается постсоветскими странами центральным

сегментом реформы в области управления государственными финансами и ядром автоматизированной системы. Автором проанализированы достигнутые результаты реформы в постсоветских странах по данным сегментам Плана счетов. Данные сегменты, по мнению автора, могут быть внутрисистемными и функционировать на уровне структуры кода Единого плана счетов.

Концепция Единого плана счетов разрабатывается многими странами, но, по мнению автора, не учитывает основное целеполагание – кардинальное изменение подходов не только по финансовому компоненту, но и макрофискальному, бюджетному, статистическому, образовательному компонентам⁵.

Выводы. Современная роль учета в государственном секторе эволюционирует от простой бухгалтерии к пониманию фактической результативности бюджетных средств. Последовательная реализация долгосрочной стратегии в создании системы бюджетирования, ориентированной на результат, увязанной с системой бухгалтерского учета и финансовой отчетности по методу начисления, формирование статистики государственных финансов, на основе Единого плана счетов способствует предоставлению отчетности с отнесением расходов бюджета с промежуточными и конечными результатами. Структурированный Единый план счетов обеспечивает формирование консолидированной информации, возможность обеспечения в интегрированной информационной системе управления государственными финансами (ИСУФ) контроля за обязательствами и денежными средствами, составление налогового-бюджетной отчетности и налогово-бюджетного баланса для целей макрофискального анализа.

Литература

⁴ Ерناзарова З.А. Исполнение показателей Международного индекса открытости бюджета // Статистический сборник. – Алматы. – ООО «Вижу сердцем», 2023. с.74

⁵ Ерназарова З.А. Статистика государственных финансов Республики Казахстан // Статистический сборник. – Алматы. – ООО «Вижу сердцем», 2023. – С. 122-138.

1. Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления/ Conceptual Framework., www.ifac.org

2. Развитие бюджетного федерализма: международный опыт и российская практика. / Общая ред. Мигары Де Сильвы, Галины Курляндской; Науч.ред. Центр фискальной политики. – М.: Изд. «Весь Мир», 2006.

3. Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора /International Public Accounting Standards.,www.ifac.org

4. Руководство по статистике государственных финансов, www.stagoast@imf.org

5. Ерназарова З.А. Исполнение показателей Международного индекса открытости бюджета. // Статистический сборник. – Алматы. – ООО «Вижу сердцем», 2023.

6. Ерназарова З.А. Статистика государственных финансов Республики Казахстан // Статистический сборник. – Алматы. – ООО «Вижу сердцем», 2023..

References

1. Conceptual Framework for Accounting and Reporting in the Public Administration Sector/ Conceptual Framework., www.ifac.org

2. Development of budgetary federalism: international experience and Russian practice. / General ed. by Migara De Silva, Galina Kurlyandskaya; Sci. ed. by the Center for Fiscal Policy. Center for Fiscal Policy. – M.: Publishing house "The Whole World", 2006.

3. International Financial Reporting Standards for the Public Sector /International Public Accounting Standards., www.ifac.org

4. Manual on Public Finance Statistics, www.stagoast@imf.org

5. Ernazarova Z.A. Performance of International Index indicators budget openness. // Statistical collection. – Алматы. – LLC "I See with My Heart", 2023.

6. Ernazarova Z.A. Statistics of public finances of the Republic Kazakhstan // Statistical collection. – Алматы. – LLC "I See with My Heart", 2023.

ЛУКАШОВ Андрей Иванович,
к.э.н., доцент, заведующий базовой кафедрой
бюджета и казначейства РЭУ им. Г.В. Плеханова,
alukashov@roskazna.ru

Сущность бюджетного мониторинга

Аннотация. Выбор наиболее оптимальных механизмов и инструментов, используемых в целях контроля за использованием бюджетных средств, актуальная задача, стоящая перед органами публичной власти. Очевидно, что предпочтительными являются механизмы, в основе которых заложен предварительный или текущий характер осуществления.

Среди наиболее перспективных и одновременно недостаточно изученных таких механизмов автор выделяет бюджетный мониторинг. Преимущества бюджетного мониторинга заключаются в его «незаметности» для объектов контроля, высокой степени автоматизации инструментария, а также локализации его реализации в рамках одного из самых технологически развитых федеральных органов исполнительной власти – Федеральном казначействе.

На наш взгляд, в настоящее время значение бюджетного мониторинга возрастает. Это обусловлено как ростом размера бюджетных расходов, так и проводимой государством политики по минимизации проверок бизнеса.

В этой связи данное исследование, проведенное с использованием методов анализа, синтеза и сравнения, посвящено раскрытию содержания, анализу текущего состояния и перспективным направлениям развития бюджетного мониторинга.

Ключевые слова: бюджетный мониторинг, Федеральное казначейство, государственный финансовый контроль, участники и не участники бюджетного процесса.

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 budget monitoring

Abstract. The choice of the most optimal mechanisms and tools used to control the use of budget funds is an urgent task facing public authorities. Obviously, mechanisms that are based on a preliminary or ongoing nature of implementation are preferred.

Among the most promising and at the same time insufficiently studied such mechanisms, we highlight budget monitoring. The advantages of budget monitoring lie in its “invisibility” for the objects of control, a high degree of automation of the tools, as well as the localization of its implementation within one of the most technologically advanced federal executive bodies - the Federal Treasury.

In our opinion, the importance of budget monitoring is currently increasing. This is due to both the increase in budget expenditures and the government policy to minimize business inspections.

In this regard, this study, conducted using methods of analysis, synthesis and comparison, is devoted to disclosing the content, analyzing the current state and promising directions for the development of budget monitoring.

Keywords: budget monitoring, Federal Treasury, state financial control, participants and non-participants in the budget process.

Введение

В целях контроля за использованием бюджетных средств создаются специальные органы, наделенные особыми полномочиями. Например, в США – Главное контрольно-

финансовое управление, в Германии – Федеральная счетная палата и т.д. [1].

В Российской Федерации к таким органам относятся Счетная палата Российской Федерации, Федеральное казначейство и

др. Указанные органы осуществляют свою контрольную деятельность с использованием определенных методов: проверка, ревизия и обследование. Данные методы имеют свои преимущества и недостатки.

К преимуществам можно отнести комплексность, универсальность и др. Недостатки вытекают из последующей формы контроля, в рамках которой они применяются. Последующая форма контроля заключается в проведении проверок, ревизии и обследований по результатам исполнения бюджетов. Другими словами, обеспечивается фиксация уже свершившихся нарушений и недостатков.

Поскольку, законодательно уставленная цель государственного финансового контроля (далее – ГФК) заключается в обеспечении соблюдения положений правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, остро встает вопрос о необходимости расширения методов ГФК, для которых характерен превентивный характер реализации [2].

Вместе с тем, одним из перспективных механизмов текущего контроля за использованием бюджетных средств выступает бюджетный мониторинг, осуществляемый Федеральным казначейством.

В настоящее время практически отсутствуют исследования, посвященные изучению данного механизма. Это обусловлено тем, что законодательно бюджетный мониторинг был инкорпорирован в бюджетный процесс только в 2022 году.

В этой связи настоящая статья посвящена рассмотрению содержания, практики применения и возможным направлениям развития бюджетного мониторинга.

Виды государственных мониторингов

Мониторинг как функция государственного управления позволяет проводить оценку текущего состояния объекта наблюдения, что дает возможность оперативно выявлять отклонения от заданных параметров, а также вырабатывать предложения, направленные на приведение объекта мониторинга к эталонным значениям [3].

Под мониторингом как одним из специальных режимов государственного контроля понимается режим дистанционного государственного контроля, заключающегося в целенаправленном, постоянном, опосредованном получении и анализе информации о деятельности граждан и организаций, об объектах контроля с использованием систем (методов) дистанционного контроля, в том числе с применением специальных технических средств, имеющих функции фотосъемки, аудио- и видеозаписи, измерения, должностными лицами контрольного органа в целях предотвращения причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям¹. Важно, что мониторинг в данном случае носит добровольный характер.

Таким образом, мониторинг включает в себя четыре последовательных этапа:

- сбор данных;

- обработку данных;
- анализ полученных результатов;
- корректировку параметров объекта мониторинга (при необходимости) [3].

Мониторинг широко применяется внешними органами ГФК Российской Федерации. Например, мониторинг используется Счетной палатой Российской Федерации в рамках проведения экспертно-аналитических мероприятий (мониторинг рисков достижения показателей федеральных проектов, входящих в состав национальных проектов, мониторинг обеспечения жилыми помещениями инвалидов и семей, имеющих детей-инвалидов, вставших на учет до 1 января 2005 года, в субъектах Российской Федерации² и др.).

Динамично развиваются налоговый и финансовый мониторинги. Налоговый мониторинг рассматривается как один из видов налогового контроля³. Предметом налогового мониторинга является правильность выполнения налогоплательщиком своих обязанностей. Налоговый мониторинг носит инициативный характер, т.е. реализуется на основании обращения налогоплательщика [4]. Последний должен соответствовать определенным налоговым законодательством Российской Федерации условиям (суммовые значения начисленных НДС, акцизов, объем полученных доходов и др.). Концепция развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга предусматривает увеличение количества налогоплательщиков, в отношении которых проводится налоговый мониторинг (на уровне не ниже 20% в год⁴).

Финансовый мониторинг активно используется как в секторе государственного управления (государственный финансовый мониторинг), так и в иных секторах экономики. Например, в Российской Федерации функционирует Федеральная служба по финансовому мониторингу, к задачам которой относится обеспечение противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения [5].

Решение указанной задачи обеспечивается в том числе за счет дистанционного мониторинга обязательного к осуществлению организациями, выполняющими операции с денежными средствами или иным имуществом (кредитные и страховые организации, профессиональные участники рынка цен-

ных бумаг и др.⁵). В данном случае мониторинг носит обязательный характер.

К субъектам государственного финансового мониторинга также можно отнести Министерство финансов Российской Федерации, осуществляющее мониторинг качества финансового менеджмента главных администраторов бюджетных средств⁶, а также исполнительные органы власти [6].

Виды бюджетного мониторинга, характеристика операционного бюджетного мониторинга

Бюджетный мониторинг относительно новый механизм. Его законодательное закрепление произошло только в 2022 году [7]. Вместе с тем внедрение бюджетного мониторинга осуществлялось поэтапно на протяжении нескольких лет [5].

Субъектом бюджетного мониторинга выступает Федеральное казначейство. А объектом – финансовые операции в системе казначейских платежей.

Среди немногочисленных исследований бюджетного мониторинга можно выделить два подхода к определению его сущности. Первый рассматривает бюджетный мониторинг как один из методов ГФК [8], либо как новый вид ГФК в целом [9]. Второй – как составную часть финансового мониторинга [10].

На наш взгляд, бюджетный мониторинг является одним из видов государственного мониторинга, который целесообразно рассматривать как:

- операционный бюджетный мониторинг;
- стратегический бюджетный мониторинг;
- расширенный или бюджетный мониторинг в системе ГФК (контрольный бюджетный мониторинг).

Основная цель операционного бюджетного мониторинга – предупреждение и пресечение финансовых нарушений участниками системы казначейских платежей. При этом в настоящее время мониторинг реализуется исключительно в отношении участников казначейского сопровождения (УКС)⁷.

⁵ Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

⁶ Приказ Минфина России от 18 июня 2020 г. № 112н «Об утверждении Порядка проведения Министерством финансов Российской Федерации мониторинга качества финансового менеджмента».

⁷ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ

Казначейское сопровождение — проведение Федеральным казначейством (финансовыми органами субъектов Российской Федерации (муниципальных образований) операций с денежными средствами участника казначейского сопровождения. Участник казначейского сопровождения отвечает условиям и (или) целям, установленным при предоставлении средств.

¹ Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации».

² Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2022 году. – URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/a1c/ygyhwc502ubodozudfb6bp73i684e132.pdf>

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ

⁴ Распоряжение Правительства Российской Федерации от 21.02.2020 № 381-р.



Рис. 1. Реализация операционного бюджетного мониторинга.



Рис. 2. Организационная модель сбора данных Центром мониторинга (УФК – Управление Федерального казначейства; ТОФК – территориальный орган Федерального казначейства).

Указанная выше цель бюджетного мониторинга достигается благодаря использованию блокирующих, предупредительных и информационных мер реагирования [5]. При этом блокирующие меры реагирования носят императивный характер, что обуславливает одностороннее принятие решения со стороны Федерального казначейства, в то время как предупредительные и информационные меры предусматривают взаимодействие между Федеральным казначейством, заказчиком и УКС.

Сведения о принятых мерах реагирования (информационных и предупредительных) направляются заказчику по контракту (договору), а также исполнителю для рассмотрения, принятия соответствующего решения и информирования о нем Федерального казначейства. В случае его ненаправления в установленный срок в адрес Федерального казначейства приостановление открытия лицевого счета (проведения операции) отменяется.

Информационная среда бюджетного мониторинга включает в себя данные, размещенные на официальных сайтах в сети «Интернет» Росфинмониторинга, ФНС России и др.

Схематично, технологический процесс реализации операционного бюджетного мониторинга, представлен на рисунке 1. Он включает следующих участников:

- УКС;
- Казначейство России;
- Государственный заказчик (заказчик);
- Финансовый орган субъекта Российской Федерации (муниципального образования).

Периметр финансовых нарушений, выявляемых операционным бюджетным мониторингом, четко очерчен. Следовательно, отсутствие фактов, говорящих о том, что при наличии оснований для применения мер реагирования данные меры не были предприняты, свидетельствует о результативности бюджетного мониторинга. В противном случае – о его нерезультативности.

Направления применения стратегического бюджетного мониторинга

Субъектом стратегического бюджетного мониторинга также выступает Федеральное казначейство. В фокусе его внимания включены процессы достижения национальных целей развития, включая реализацию отдельных региональных проектов, входящих в состав федеральных проектов (например, по направлениям «Благоустройство территорий» и «Строительство»), мониторинг показателей, характеризующих исполнение «майских» Указов Президента Российской Федерации, мониторинг социально-экономического положения моноприфильных муниципальных образований и др.

Цель стратегического бюджетного мониторинга – подтвердить наличие, полноту, достоверность и своевременность размещенной информации в государственных информационных системах.

Достижение указанной цели обеспечивается посредством декомпозиции результатов проектов на соответствующие контрольные точки и регулярном мониторинге их достижения путем сравнения с фактическими показателями.

Отдельное направление стратегического бюджетного мониторинга связано с визуализацией состояния готовности объектов капитального строительства (далее – ОКС), финансирование которых осуществляется за счет средств федерального и региональных бюджетов. Реализация данного процесса осуществляется за счет регулярного (ежеквартально) проведения фотографирования ОКС и размещением фотоматериалов в информационной системе.

Кроме того, стратегический бюджетный мониторинг применяется в отношении информации, размещаемой государственными и муниципальными учреждениями на официальном сайте в сети Интернет www.bus.gov.ru (наличие учредительных документов, государственного (муниципального) задания на оказание услуг (выполнение работ), плана финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения, годовой бухгалтерской отчетности и др.).

Информационная среда стратегического бюджетного мониторинга, помимо указанного выше сайта, представлена государственной интегрированной информационной системой управления общественными финансами «Электронный бюджет» (ГИИС «Электронный бюджет») и государственной автоматизированной информационной системой «Управление».

Апробация возможностей стратегического бюджетного мониторинга была осуществлена в «ковидный период», когда возникла острая необходимость в оперативном контроле за доведением средств федерального бюджета до конечных получателей. На базе Управления Федерального казначейства по г. Москве был создан центр мониторинга доведения и использования средств, выделенных субъектам

Российской Федерации в рамках противодействия распространению новой коронавирусной инфекции (Центр мониторинга). Общий объем средств, включенных в фокус внимания Центра мониторинга, превышал 300 млрд руб. Дополнительно осуществлялись сбор, обработка и анализ информации об использовании субъектами Российской Федерации средств, предоставленных в форме иного межбюджетного трансферта на финансовое обеспечение дорожной деятельности (100 млрд руб.) [3].

Организационная модель сбора данных Центром мониторинга, отражена на рис. 2.

Мониторинг осуществлялся на основании данных, направляемых в территориальные органы Федерального казначейства органами государственной власти субъектов Российской Федерации (финансовыми органами, органами здравоохранения, образования, социального обеспечения и др.), а также информации, содержащейся в прикладном программном обеспечении «Автоматизированная система Федерального казначейства» [3].

Для визуализации результатов мониторинга использовалась подсистема информационно-аналитического обеспечения ГИИС «Электронный бюджет» [3].

Необходимо отметить, что результаты бюджетного мониторинга будут наиболее эффективными в случае синхронизации его инструментария с инструментарием ГФК. Это обусловлено формами их реализации. Бюджетный мониторинг осуществляется в текущей форме, т.е. на стадии предоставления средств, стадии платежа и т.д. Последующая форма ГФК позволяет фиксировать факты свершившихся нарушений и недостатков и, при их наличии, создавать основу для отнесения проблемных зон в фокус внимания бюджетного мониторинга. В данном случае бюджетный мониторинг становится частью системы ГФК, повышая результативность и эффективность его реализации. Ключевым документом, формируемым в результате осуществления расширенного или контрольного мониторинга, должна стать «бюджетная консультация», которая представляет собой официальную позицию Федерального казначейства, формируемую по итогам изучения совершенных либо планируемых действий (операций) участников контрольного бюджетного мониторинга [11].

Выводы

Бюджетный мониторинг – перспективный механизм контроля за использованием бюджетных средств. Распространение его действия не только на УКС, но и на всех участников системы казначейских платежей позволит сократить количество нарушений и недостатков в бюджетной сфере и, следовательно, повысит эффективность использования бюджетных средств.

Кроме того, представляется целесообразным включить в фокус бюджетного мониторинга действия и операции, совершаемые участниками и неучастниками бюджетного процесса на этапах планирования и контроля бюджетных средств [11].

Литература

1. Матвеева Н.С. Международный опыт осуществления государственного финансового контроля // Финансовый журнал. – 2020. – Т. 12. – № 2. – С. 69–95.
2. Лукашов А.И. Совершенствование инструментария казначейского контроля в целях повышения эффективности бюджетных расходов // Финансовый журнал. – 2023. – Т. 15. – № 5. – С. 45–60. – URL ^ <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2023-5-45-60>
3. Лукашов А.И. Отдельные направления совершенствования мониторинга использования бюджетных средств // Финансы. – 2021. – № 6/ – С. 24–29.
4. Бакаева О.Ю., Покачалова Е.В. Мониторинг и аудит как инструмент достижения баланса частных и публичных интересов в налоговых и таможенных правоотношениях // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2018. – Вып. 41. – С. 616–643.
5. Лукашов А.И. Эволюция бюджетного мониторинга как одного из механизмов повышения эффективности бюджетных расходов // Финансы. – 2022. – № 2. – С. 14–20.
6. Кузнецова Е.И., Филатова И.В. Значение финансового мониторинга в системе государственного финансового контроля // Современная наука. – 2021. – № 5. – С. 62–65.
7. Артюхин Р.Е. Бюджетно-правовое регулирование системы казначейских платежей. // Финансовое право. – 2022. – № 12. – С. 2 – 6.
8. Ковтун Л.Р. Бюджетный мониторинг – перспективный метод государственного казначейского контроля // Финансы. – 2018. – № 5. – С. 28–33.

9. Комягин Д.Л. Новое единство кассы и реформа кассового устройства в России // Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2022. – № 3. – С. 173–194.

10. Прошунин М.М. К вопросу о правовой сущности бюджетного мониторинга // Финансовое право. – 2020. – № 4. – С. 29–32.

11. Лукашов А.И. Новая парадигма бюджетного мониторинга // Финансы. – 2022. – № 6. – С. 17–22.

References

1. Matveeva N.S. International experience in implementing state financial control // Financial Journal. – 2020. – Vol.12. – No. 2. – Pp. 69–95.
2. Lukashov A.I. Improving the tools of treasury control in order to increase the efficiency of budget expenditures // Financial Journal. – 2023. – T. 15. – No. 5. – P. 45–60. – URL : <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2023-5-45-60>
3. Lukashov A.I. Selected directions for improving monitoring of the use of budgetary funds // Finance. – 2021. – No. 6. – Pp. 24–29.
4. Bakaeva O.Yu., Pokachalova E.V. Monitoring and audit as a tool for achieving a balance of private and public interests in tax and customs legal relations // Bulletin of Perm University. Legal sciences. – 2018. – Issue. 41. – Pp. 616–643.
5. Lukashov A.I. The evolution of budget monitoring as one of the mechanisms for increasing the efficiency of budget expenditures // Finance. – 2022. – No. 2. – Pp. 14–20.
6. Kuznetsova E.I., Filatova I.V. The importance of financial monitoring in the system of state financial control // Modern science. – 2021. – No. 5. – Pp. 62–65.
7. Artyukhin R.E. Budgetary and legal regulation of the treasury payment system. // Financial right. – 2022. – No. 12. – Pp. 2 – 6.
8. Kovtun L.R. Budget monitoring - a promising method of state treasury control // Finance. – 2018. – No. 5. – Pp. 28–33.
9. Komyagin D.L. New unity of the cash register and reform of the cash register system in Russia // Law. Journal of the Higher School of Economics. – 2022. – No. 3. – Pp. 173–194.
10. Proshunin M.M. On the issue of the legal essence of budget monitoring // Financial law. – 2020. – No. 4. – Pp. 29–32.
11. Lukashov A.I. New paradigm of budget monitoring // Finance. – 2022. – No. 6. – Pp. 17–22.

Больничный: суды считают, что организации нужно вернуть переплату из-за ошибки в электронном реестре

СФР может через суд вернуть переплату пособия по временной нетрудоспособности, если она возникла из-за ошибки в электронном реестре, который направляет страхователь. Суды чаще встают на сторону фонда. У страхователя мало шансов оставить переплату у себя. Так, 13-й ААС поддержал фонд в ситуации: страхователь не проставил в электронном реестре для пособия по временной нетрудоспособности отметку о совместительстве. В результате образовалась переплата. СФР обратился в суд для ее возврата.

В другом деле 9-й ААС также поддержал фонд: страхователь не указал в электронном реестре код 47 (ставят, когда заболевание или травма наступили в течение 30 дней с увольнения). В результате появилась переплата пособия, которую СФР захотел вернуть через суд.

Документы: Постановление 13-го ААС от 09.04.2024 по делу N А56-62204/2023, Постановление 9-го ААС от 15.04.2024 по делу N А40-249723/2023

5.2.3 УДК 332.025.13(045)

*НИКОЛАЕВ Виктор Алексеевич,
д.э.н., профессор, профессор кафедры менеджмента
Института бизнеса и делового администрирования
ФГБОУ ВО «Российская Академия народного хозяйства
и государственной службы при Президенте РФ»,
nikolaevva@mail.ru*

*СУС Александр Павлович,
аспирант кафедры менеджмента
Института бизнеса и делового администрирования
ФГБОУ ВО «Российская Академия народного хозяйства
и государственной службы при Президенте РФ»
issemesus@gmail.com*

Цифровая трансформация бизнеса: состояние и перспективы развития

Аннотация. На основании существующих и исторических подходов к определению процесса цифровой трансформации бизнеса в статье проводится анализ развития информационных технологий на всех уровнях и сферах экономической деятельности, государственного управления. Показано, что в контексте цифровой трансформации «цифровое правительство» приобретает новое, отличное от старого, значение.

Ключевые слова: цифровая трансформация, цифровая стратегия информационные технологии, облачные технологии, цифровая платформа, электронные государственные услуги, цифровое правительство.

*NIKOLAEV Victor Alekseevich,
Doctor of Economics, Professor, Professor
of the Department of Management of the Institute
of Business and Business Administration of the Russian Academy
of National Economy and Public Administration under
the President of the Russian Federation,
nikolaevva@mail.ru*

*SUS Alexander Pavlovich,
postgraduate student of the Department of Management,
Institute of Business and Business Administration, Russian Academy
of National Economy and Public Administration under the President
of the Russian Federation
issemesus@gmail.com*

Digital business transformation: state and development prospects

Abstract. Based on existing and historical approaches to defining the process of digital business transformation the article analyzes the development of information technologies at all levels and spheres of economic activity and public administration. It is shown that in the context of digital transformation, "digital government" acquires a new meaning, different from the old one.

Keywords: digital transformation, digital strategy, information technology, cloud technologies, digital platform, electronic public services, digital government.

В современном мире внедрение информационных технологий на всех уровнях и сферах экономической деятельности является вполне обыденным инструментом управления. К тому же, начиная с 2011 года, после введения на Всемирном Экономическом Форуме в Давосе термина «Индустрия 4.0» и определения стратегии новой промышленной революции [1] началось ускорение разработки и имплементации различных цифровых технологий в управление обществом, компаниями и корпорациями разного размера и профиля. Цифровая трансформация бизнеса стала неотъемлемой частью современной корпоративной реальности, воздействуя на все аспекты деятельности компаний. Она представляет собой комплексный процесс использования цифровых техно-

логий для улучшения бизнес-моделей, процессов и создания новых возможностей для развития бизнеса. Эволюционный путь этого явления неразрывно связан с развитием информационных технологий, глобализацией рынков и увеличением требований к конкурентоспособности компаний. Первые активные дискуссии о цифровой трансформации начались в 1990-е года с активным развитием цифровых каналов, доткомов [2], которые позволяли внедрять цифровые каналы для взаимодействия между продавцом и покупателем. На тот момент определение цифровой трансформации как раз и можно было назвать переход от аналоговых данных к цифровым. Так, один из способов определения цифровой трансформации может быть построен на основе отслеживания

изменения хранения данных на различных устройствах (рис. 1).

Если следовать логике данной диаграммы, финальной стадией цифровой трансформации является полный переход на облачные технологии и использование Интернета вещей. Последние исследования в области генеративных языковых моделей искусственного интеллекта предполагают имплементацию искусственного интеллекта в различные сферы деятельности.

Кроме того, с точки зрения специалистов разных направлений, таких как инженеры, разработчики, бизнес-консультанты содержание цифровой трансформации может различаться. Так, в научной литературе были определены различные определения, основные из которых представлены ниже:

1. по определению Министерства экономики Германии, цифровая трансформация – совокупное объединение всех секторов экономики и общества, а также способность агрегировать и анализировать соответствующую информацию и трансформировать в действия. Изменения приносят преимущества и возможности, но одновременно создают совершенно новые проблемы [3];

2. цифровая трансформация бизнеса – это «процесс переосмысления бизнеса с целью диджитализации операций и формирования расширенных связей в цепочке поставок. Менеджеры, ответственные за внедрение цифровой трансформации, ответственны за успешную реализацию на предприятии, с целью полноценного использования всего потенциала информационных технологий в бизнес-процессах» [4].

3. цифровая информация (digital transformation – DT) описывает фундаментальную трансформацию всего делового мира посредством создания новых технологий на основе Интернета, оказывающих фундаментальное влияние на общество в целом. (DT describes the fundamental transformation of the entire businessworld through the establishment of new technologies based on the internet with a fundamental impact on society as a whole).

Консультанты из PwC описывают цифровую трансформацию бизнеса, как фундаментальную трансформацию всего делового мира посредством внедрения новых технологий, основанных на интернете, которые оказывают влияние на общество в целом. [5]

Кроме вышеуказанных определений, ряд ученых, такие как Саиф Хариди [6] или целые компании в лице BostonConsultingGroup отождествляют цифровую трансформацию, как трансформацию на основе информационных технологий (ТСР/IP, поисковые системы, e-commerce, Интернет вещей), что также можно связать с эрами web 1.0, web 2.0 и т.д. Кроме того, начиная с 90-х годов, также использовалось такое понятие, как реинжиниринг бизнес-процессов, которое некоторые ученые отождествляли с цифровой трансформацией [7]. Однако реинжиниринг бизнес-процессов организации относится к автоматизации алгоритмических правил посредством технологий. Цифровая трансформация больше направлена на переосмысление старых процессов за счет использования данных на основе новейших технологий.

Таким образом, в научной среде нет единого мнения относительно определения цифровой трансформации, поскольку многообразие отраслей, различных бизнес-структур сложно стандартизировать и привести к единому знаменателю. В свою очередь это может вызвать новые проблемы в случае, когда компании, принимающие решения о цифровой трансформации бизнеса, могут некорректно определить цели и задачи, стоящие перед ними. Так, в 1996 году компания Hershey's начала трансформацию собственных ИТ-систем, однако ошибки в планировании в понимании процессов при-

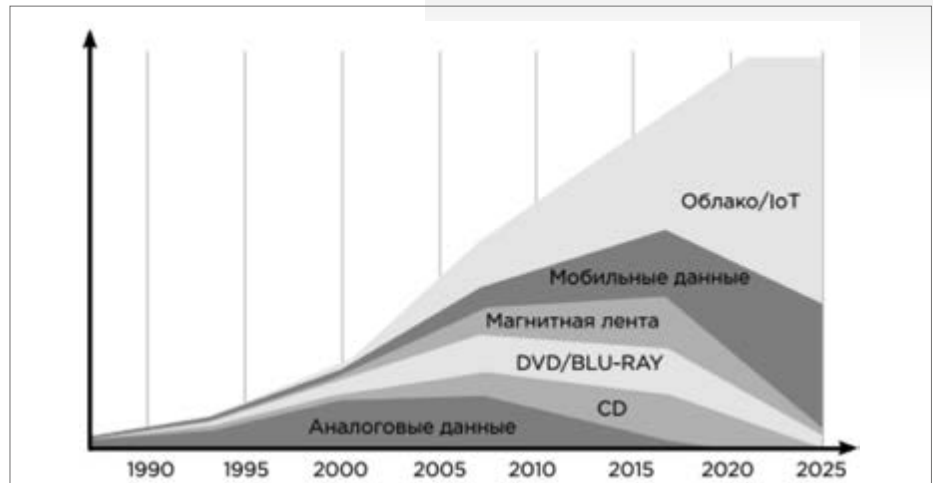


Рис. 1. Прогноз роста объема данных на различных носителях.
Источник: URL: <https://auriga.com/blog/digital-transformation-history-present-and-future-trends>.

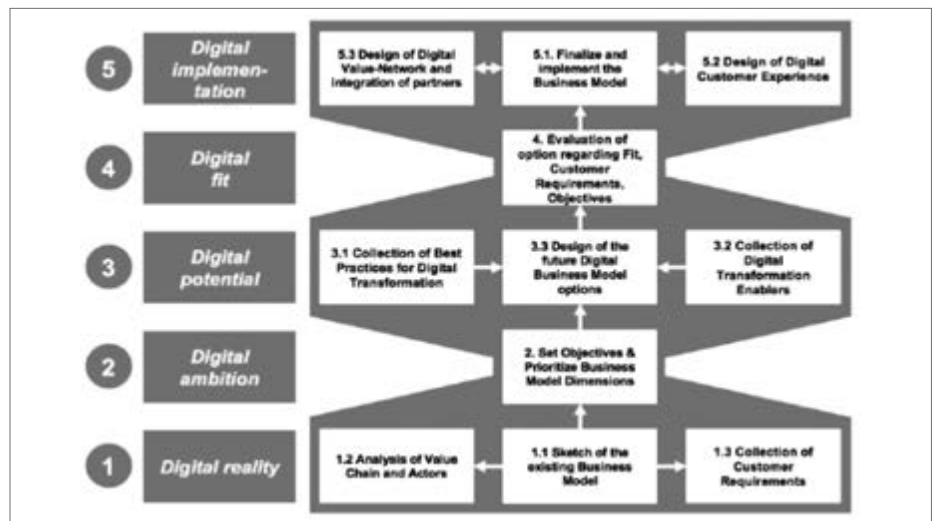


Рис. 2. Примерная дорожная карта цифровой трансформации.

вели к ошибкам и снижению выручки и падению стоимости акций [8].

При необходимости совершить цифровую трансформацию, компаниям необходимо не только определять, что является трансформацией в конкретном случае, но и определить методы, инструменты, конечные желаемые результаты, которые позволят компании повысить свою эффективность и сохранить свою конкурентоспособность. В таком случае необходимо на старте иметь возможность оценивать наиболее важные факторы и требования, которые оказывают влияние на конечный результат. Так, М. Фишер, Ф. Имгрунд [9] в своей работе провели анализ научного окружения темы цифровой трансформации бизнеса. На основе данного и смежных исследований удалось сформировать наиболее релевантный набор требований к трансформации на основании массива знаний из 19 статей различных ученых. Это набор характеристик и их важность может варьироваться в зависимости от типа организации, ее жизненного цикла и ее окружения.

1. Цифровая стратегия – в основе которой необходимо сформировать стратегию

цифровой трансформации, которая определяла бы цели, способы и методы их достижения.

2. Гибкость – с учетом турбулентной окружающей среды, компании должны обладать гибкой, адаптивной организационной структурой, а также иметь возможность полагаться на адекватный менеджмент.

3. Цифровая экспертиза – обусловлена тем, что процессы цифровой трансформации бизнеса могут углубляться и становиться более комплексными, компания должна быть готова принять набор гибридных ИТ-компетенций.

4. ИТ-инновации – компании должны постоянно приводить свои бизнес-структуры в соответствие с новыми технологиями для максимизации выгоды и сокращения издержек от цифровизации.

5. Открытость – в современном мире компаниям необходимо опираться на принципы открытости и устойчивости.

Опять же, стоит отметить, что данные характеристики являются достаточно общими, а это говорит о том, что особенности бизнеса, географии, политического окружения, могут и должны быть скорректированы



Рис. 3. Примерная дорожная карта цифровой трансформации.

руководством компании, что предупредит совершение ошибок планирования и реализации.

В качестве примера отметим, что некоторые крупные российские нефтяные компании совершали цифровую трансформацию бизнеса [10] не обладая достаточной гибкостью или же не придерживаясь до конца принципов открытости.

С учетом того, что компании начали проводить цифровую трансформацию бизнеса с 90-х годов, накопилось достаточное число конструктивных примеров, что позволило ученым обобщить и проанализировать различные дорожные карты, к исполнению которых стремились компании. На рис. 2 представлена одна из вариаций примерных стратегий, созданная в 2016 году [11], на которую может обращать внимание бизнес при планировании работ в сфере цифровой трансформации бизнеса (рис. 2).

На основании анализа данного алгоритма представляется очевидным, то компания должна начать с анализа внешней и внутренней среды и на его основе сформировать первичные цели, которые организации необходимо достичь. После формирования и приоритизации целей, необходимо инструментами бенчмаркинга определить лучшие практики подходящей отрасли и подготовить дизайн обновленной бизнес-модели или бизнес-юнитов, т.е. определить, как будут выстроены процессы после цифровой трансформации. К финальному этапу можно отнести интеграцию контрагентов и аудитории в новые цифровые процессы и определение эффектов, а также итоговую реализацию и имплементацию сформированной модели цифровой трансформации.

Таким образом, цифровая трансформация бизнеса и цифровизация как социально-экономический процесс являются релевантной темой в научной среде, что выражается в значительном объеме научных статей. Также стоит отметить разные виде-

ны и выявляемые особенности ее структурирования в зависимости от различных экзогенных и эндогенных факторов.

Одновременно, переходя к более прагматичной плоскости исследования ситуации, необходимо выделить некоторые дополнительные факторы. Так, [12] бизнес не может существовать вне государства и конструктивного взаимодействия с ним. В связи с чем для более глубокого понимания состояния цифровой трансформации бизнеса необходимо понимание важности цифровой трансформации государственного управления. Далее будут разобраны некоторые основные концепции и термины, присущие государственному регулированию, активно проводящему цифровую трансформацию собственных институтов (электронное правительство), и формирующему новые концепции государственного управления, такие как сервисная модель [13] или «Государство – как платформа» [14].

Цифровая платформа представляет собой некую автоматизированную информационную систему, которая позволяет взаимодействовать через Интернет-пространство неограниченному кругу лиц. С точки зрения государства – это некая система, которая позволяет любым ее участникам, государству, бизнесу, потребителям совершать взаимные операции в едином информационном пространстве [14]. Примером успешного внедрения цифровых технологий в госсекторе является переход на электронные государственные услуги, такие как регистрация бизнеса-онлайн, электронное голосование, и электронное декларирование налогов. Эти изменения значительно упрощают взаимодействие граждан с государственными структурами, повышают прозрачность и эффективность процессов. Кроме того, такие платформы позволяют активно взаимодействовать государству с бизнесом в режиме «онлайн». Примерами таких платформ-сервисов могут быть различные порталы работы с поставщиками,

платформы по организации и проведению тендеров и т.д. Ярким и релевантным подтверждением этому является единый портал государственных и муниципальных услуг («Госуслуги»), который предлагает большой набор средств для работы как гражданам, так и представителям МСП.

Среди граждан востребованы услуги, связанные с проверкой данных налоговых органов, взаимодействие с ЖКХ, документооборот с МВД и ГИБДД и т.д. С одной стороны, концепция данной платформы выглядит прозрачной и удобной, которая позволила цифровизировать многие процессы практически на 100%, тем не менее существуют различные ограничения, которые позволяют говорить о том, что наличествуют точки роста, в которых можно развиваться.

Так, несмотря на созданную систему межведомственного электронного взаимодействия (далее – СМЭВ) [15], техническое и организационное состояние различных государственных органов приводит к тому, что гражданам или малому и среднему предпринимательству (далее – МСП) приходится дублировать различные документы при отправке онлайн, а иногда без физического взаимодействия для получения документа процесс невозможно совершить [16]. Наличие таких узких мест повышает риск возникновения различных ограничений и проблем. Тем не менее, стремление государства к созданию суперсервисов, которые смогут обеспечить непрерывное взаимодействие между бизнесом, гражданами и государством, говорит о намерении продолжать процесс цифровизации в стране.

Возвращаясь к вопросу цифровой трансформации бизнеса, необходимо понимать, что государство также оказывает влияние на бизнес, при этом корпорация не может успешно функционировать на рынке, если не соответствует определенному уровню информационного развития.

При этом, когда речь идет о цифровой трансформации бизнеса и о цифровизации как о социально-экономическом процессе, необходимо учитывать, что кроме частного бизнеса, где компании строят бизнес вокруг стейкхолдеров, ориентируются на рыночную экономику, формируют набор собственных конкурентных преимуществ и сохраняют главную цель – максимизацию выручки организации [18], в различных отраслях присутствуют корпорации и холдинги с частичным («Алроса», «Аэрофлот», «Интер-РАО») и полным государственным участием («Росатом», «Ростех», «ВЭБ.РФ»). У таких корпораций может быть разный подход к управлению, ведению бизнеса, формированию точек роста. В связи с чем представляется необходимым, в случае обсуждения состояния и перспектив развития цифровой трансформации бизнеса, разделять такие компании по причине разных, оказывающих влияние факторов.

Сравнивая подходы государственных корпораций и частного бизнеса, можно за-

метить, что госкорпорации фокусируются на улучшении качества общественных услуг и повышении их доступности, в то время как частные компании направляют усилия на оптимизацию внутренних процессов, повышение эффективности и улучшение пользовательского опыта. Это различие подходов иллюстрирует разнообразие стратегий и целей в разных секторах экономики.

В качестве кейса цифровой трансформации частного бизнеса отметим отрасль недвижимости и развивающийся рынок PropTech [17].

Так, Интернет вещей (IoT), Большие данные и инновационные технологии привели к тому, что на рынке недвижимости, который в целом был весьма статичным с точки зрения внедрения прорывных инноваций, изменения бизнес-моделей [18], возникает потребность имплементации качественно новых технологий. Например, возник термин PropTech – это ИТ-технологии, инновационные решения в сфере недвижимости, причем это касается всех циклов жизни объекта недвижимости. На российском рынке представлена девелоперская компания ПАО «Самолет», которая изначально выстраивала свой бизнес как классический застройщик. Однако понимание топ-менеджментом усиления влияния информационных технологий, позволило компании приступить к планомерной трансформации бизнеса, начиная от внедрения различных CRM-систем, а также использования умных датчиков и камер для отслеживания качества строительных работ. Кроме того, компания видоизменяла бизнес-модель взаимодействия с клиентом с точки зрения экосистемы и предложения комплиментарных элементов, таких как выбор мебели и техники, временной аренды жилья на срок строительства ЖК и иных услуг, связанных с жилой недвижимостью. В целом компании удалось за четыре года [19] перейти от отрицательных значений к росту продаж объектов на +20-25%. Кроме этого, компания на основании цифровой трансформации основного бизнеса смогла создать отдельное предприятие («Самолет Плюс»), которое планируется к IPO в ближайшие несколько лет. Таким образом, на примере частного бизнеса видим, что компания может активно вовлекаться в цифровую трансформацию бизнеса с целью усиления конкурентных преимуществ, получения дополнительной прибыли. Однако стоит отметить, что цифровая трансформация для частного бизнеса может являться достаточно рискованным процессом. С одной стороны, как в примере выше, при успешно проведенной цифровой трансформации, компания усиливает свои позиции на рынке и показывает более высокие показатели [19]. С другой стороны – в случае провала цифровой трансформации – компания может значительно утратить собственные позиции в силу нерационального использования ресурсов.

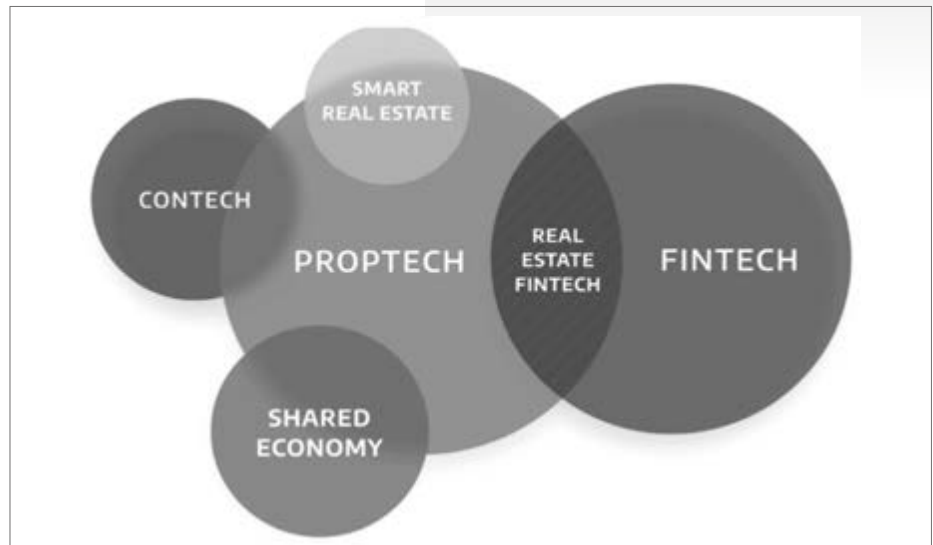


Рис. 4. Состав индустрии PropTech.

Цифровая трансформация также свойственна корпорациям с полным или частичным государственным участием, в которых сам процесс цифровой трансформации, ключевые результаты и ключевые показатели эффективности (далее – КПЭ) могут отличаться от частного бизнеса. Во-первых, сама идея цифровой трансформации может исходить извне, а не изнутри. Так, существует стратегия цифровой трансформации, которая предполагает плановое достижение КПЭ по объему корпораций, которые осуществили цифровую трансформацию. Во-вторых, существуют методические рекомендации по цифровой трансформации [20], которые разрабатываются Министерством цифрового развития (последняя версия от 12.01.2024). Соответственно, такие рекомендации предлагают методики мониторинга реализации стратегии цифрового развития, КПЭ – такие как увеличение выручки или EBITDA, снижения капитальных затрат за счет цифровой трансформации. За счет унификации это может позволить масштабировать цифровизацию на различные индустрии и корпорации. Однако во многих госкорпорациях или компаниях с частичным государственным контролем, понимание цели и в целом процессов цифровой трансформации может быть более инертным, что приводит к следующим сдерживающим факторам:

- непонимание эффектов от цифровых решений;
- недостаток знаний о технологиях и поставщиках.

Для разрешения данных проблемы создаются такие документы, как методические рекомендации, а общее наблюдение и контроль совершаются за счет государственной стратегии цифрового развития.

Литература / References

1. Auriga (2016). Digital Transformation: History, Present, and Future Trends. Retrieved June 15, 2017. – URL: <https://auriga.com/blog/digital-transformation-history-present-and-future-trends/>

2. Швабб Карл «Четвертая промышленная революция» 2016. / Schwabb Karl "The Fourth Industrial Revolution" 2016.

3. Auriga (2016). Digital Transformation: History, Present, and Future Trends. 2017, интернет источник - <https://auriga.com/blog/digital-transformation-history-present-and-future-trends/>. [Дата обращения – 29.12.2023]

4. Министерство экономики Германии (2015). Industrie 4.0 und Digitale Wirtschaft – Impulse für Wachstum, Beschäftigung und Innovation / German Ministry of Economic Affairs (2015). Industry 4.0 and Digitale Wirtschaft – Impulse für Wachstum, Beschäftigung und Innovation.

5. Bowersox DJ, DJ Closs and RW Drayer (2005). The digital transformation: Technology and beyond. Supply Chain Management Review. – No 9 (1). – Pp22–29.

6. PwC [2013]. Digital Transformation. Frankfurt: PricewaterhouseCoopers.

7. Saif Haridi – URL: <https://scholar.google.com/citations?user=p4TZRWMAAAAJ&hl=en>

8. Hammer M., Champy J. (1993). Reengineering the Corporation. New York: Harper-Business

9. Шесть громких сбоев цифровой трансформации (+ причины). – URL: <https://whatfix.com/blog/digital-transformation-failures/> / Six high-profile digital transformation failures (+ reasons). – URL: <https://whatfix.com/blog/digital-transformation-failures/>.

10. Fisher, Imgrund, Janiesch, Winkelmann (2020). Strategy archetypes for digital transformation: Defining meta objectives. using business process management

11. Лукойл. Отчет для инвесторов. – URL: <https://lukoil.ru/InvestorAndShareholder/FinancialReports?ysclid=l-w6gp2fcuk587372079> / Lukoil. Report for investors. – URL: <https://lukoil.ru/InvestorAndShareholder/FinancialReports?ysclid=l-w6gp2fcuk587372079>

12. Schallmo D. (2014). Vorgehensmodell der geschäftsmodell-innovation–bestehende-ansätze, phasen, aktivitäten und ergebnisse. In KompendiumGeschäftsmodell-Innovation,

Нр. 51–74. Wiesbaden: Springer Fachmedien.

13. Цифровая трансформация в производстве // Информатика о проектах «Северстали» – URL: (<https://www.severstal.com/>). / Digital transformation in production // Information about Severstal projects – URL: (<https://www.severstal.com/>).

14. Финтех в России: текущее состояние и перспективы // Отчет Ernst&Young. – URL: <https://www.ey.com/>. / Fintech in Russia:

current state and prospects // Ernst&Young report. – URL: <https://www.ey.com/>).

15. Цифровизация в энергетике и ресурсодобывающей промышленности // Исследование Accentur. – URL: <https://www.accenture.com/>). / Digitalization in the energy and resource industries // Accentur Research. – URL: <https://www.accenture.com/>).

16. Регулирование банковской деятельности // Информация Центрального бан-

ка России. – URL: <https://www.cbr.ru/>). / Regulation of banking activities // Information of the Central Bank of Russia. – URL: <https://www.cbr.ru/>).

17. Цифровая трансформация в российских банках // Исследование Deloitte. – URL: <https://www2.deloitte.com/>). / Digital transformation in Russian banks // Deloitte Research. – URL: <https://www2.deloitte.com/>).

Итоги Всероссийского студенческого конкурса научных докладов «Лучший молодой ассистент аудитора»

С 20 марта по 26 апреля 2024 г. Приволжским Территориальным Советом Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество» совместно Экономическим факультетом МГУ им. М.В. Ломоносова проведен Всероссийский студенческий конкурс научных докладов «Лучший молодой ассистент аудитора» для студентов и магистрантов экономических направлений вузов.

Целью и задачами Конкурса является рост престижа и общественной значимости аудиторской профессии, привлечение в профессию молодых кадров, ознакомление студентов с профессиональными особенностями аудиторской деятельности, проверка теоретической подготовки в области учета, аудита, МСФО, налогообложения, анализа и права.

Важно отметить, что данный конкурс включен в План мероприятий в соответствии Приоритетными направлениями развития СРО ААС и Основных направлений развития аудиторской деятельности в Российской Федерации в части привлечения молодых кадров в аудиторскую профессию (п. 4.7. Приоритетных направлений, утв. Съездом СРО ААС от 27.10.2023 г.)

Хотелось бы отметить статус и высокий уровень Конкурсной Комиссии, которая состояла из пять членов, докторов экономических наук, профессоров разных вузов России:

– Чая Владимир Тигранович – председатель КК, доктор экономических наук, вице-президент СРО ААС, главный научный сотрудник, профессор кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова, г. Москва.

– Хахонова Наталья Николаевна - доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета ФГБОУ ВО «РГЭУ (РИНХ)», академик Российской академии естественных наук (РАЕН), г. Ростов-на-Дону.

– Хорин Александр Николаевич – доктор экономических наук, профессор, член-корреспондент Академии экономических наук и предпринимательской деятельности России г. Москва

– Шидов Андемиркан Хачимович – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой экономики и учетно-аналитических информационных систем КБГУ, заслуженный деятель науки. г. Нальчик

– Панкова Светлана Валентиновна – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Оренбургского государственного университета, г. Оренбург

В Конкурсе участвовали с научными докладами 25 студентов. Одним из важных аспектов участия в конкурсе был процент оригинальности свыше 75%. В системе оценки – это научная новизна в аудиторской тематике, креативность и оригинальность.

Победителем Всероссийского студенческого конкурса научных докладов (1 место) стала Попова Элина Расуловна, ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет»,

Призовые места получили: Перекулимова Алена Сергеевна, ФГБОУ ВО Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова – 2 место; Колесникова Дарья Вячеславовна – ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» – 3 место; Евстафьева Алина Александровна – ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет» – 3 место.

Лауреатами Конкурса стали: Виноградов Арсений Михайлович, ФГБОУ ВО Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова; Горскина Екатерина Романовна, ФГБОУ ВО «Оренбургский государственный аграрный университет»; Гузич Алеся Михайловна, ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет»; Козбаков Руслан Назарович, ФГБОУ ВО «Оренбургский государственный аграрный университет»; Ломов Никита Валентинович, ФГБОУ ВО «Оренбургский государственный аграрный университет»; Маркова Алёна Сергеевна, ФГБОУ ВО «Оренбургский государственный университет»; Пылаев Дмитрий Сергеевич, ФГБОУ ВО Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова; Селезнев Кирилл Андреевич, ФГБОУ ВО «Удмуртский государственный аграрный университет»; Смадырова Дильназ Нурмухамедьяровна, ФГБОУ ВО Уфимский Государственный Нефтяной Технический Университет; Шарапова Евгения Олеговна, ФГБОУ ВО «Удмуртский государственный аграрный университет»

26 апреля 2024 года состоялось торжественное награждение победителей Конкурса в формате видеотрансляции.

Церемонии торжественного награждения победителей Конкурса открыла председатель Приволжского Территориального Совета СРО ААС, кандидат экономических наук Минзиля Сюткина, отметив долголетнее и плодотворное сотрудничество со многими вузами России и активного участия студентов в различных конференциях и конкурсах СРО ААС.

С приветственным словом к участникам Конкурса обратился Председатель Конкурсной Комиссии, главный научный сотрудник кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова, д.э.н., профессор Владимир Тигранович Чая, он поздравил студентов, ставших победителями этого Конкурса, и пожелал им дальнейших профессиональных побед, а также выразил благодарность научным руководителям конкурсантов, организаторам Конкурса и членам Конкурсной Комиссии.

С поздравлениями и с пожеланиями к победителям и участникам Конкурса выступила член Конкурсной Комиссии Панкова Светлана Валентиновна – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Оренбургского государственного университета, г. Оренбург.

Поздравляем всех участников и победителей конкурса и желаем новых побед!

Included in the "List of the Higher Attestation Commission of leading peer-reviewed scientific journals and publications in which the main scientific results of a dissertation for the academic degree of Doctor and Candidate of Sciences should be published" and the list of MSU journals recommended for publication.

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_chupakhina@mail.ru

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Suits Viktor Paulevich,
Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Faculty of Economics, Moscow State University named after M.V. Lomonosov, viktor.suyts@gmail.com.

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

International editorial board

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 Javakhsishvili (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 Javakhsishvili (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 Javakhsishvili (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 Vasilevich
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

