

УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ

Научно-практический журнал

DOI: 10.26764/2408-9303

Издание зарегистрировано
в Федеральной службе по надзору
в сфере связи, информационных технологий
и массовых коммуникаций:
ПИ № ФС77–67070
от 15 сентября 2016 г.

The edition is registered
in the Federal Service for Supervision
of Communications,
Informational Technologies and Media Control:
PI No. ФС77–67070
of 15, September, 2016

Периодичность издания – 6 номеров в год

Publication frequency – 6 issues per year

Учредитель: Финансовый университет,
Москва, Россия

Founder: Financial University,
Moscow, Russia

Журнал ориентирован на научное обсуждение актуальных
проблем в области
учета, анализа и аудита.

The Journal is oriented towards scientific discussion
of present-day topics in the sphere of accounting, analysis
and auditing.

Журнал входит в перечень периодических научных
изданий, рекомендуемых ВАК для публикации основных
результатов диссертаций на соискание ученой степени
кандидата и доктора наук по группам специальностей
5.2.2 (математические, статистические
и инструментальные методы в экономике),
5.2.3 (региональная и отраслевая экономика),
5.2.4 (финансы). Включен в ядро Российского индекса
научного цитирования (РИНЦ)

The Journal is included in the list
of academic periodicals recommended
by the Higher Attestation Commission
for publishing the main findings of PhD
and ScD dissertations,
included in the core of the Russian Science Citation Index
(RSCI)

Все статьи журнала «Учет. Анализ. Аудит»
публикуются с указанием цифрового идентификатора
объекта (digital object identifier, DOI)

All articles of journal "Accounting. Analysis. Auditing"
are published with a digital object
identifier (DOI)

Журнал распространяется по подписке.
Подписной индекс 94058 в объединенном
каталоге «Пресса России»: www.pressa-rf.ru
и в интернет-магазине «Пресса по подписке»: www.akc.ru

The Journal is distributed by subscription.
Subscription index: 94058 in the consolidated
catalogue "The Press of Russia": www.pressa-rf.ru
and in the online store "Press by Subscription": www.akc.ru

Vol. 10 • No. 3 • 2023

ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

Р.П. Булыга, доктор экономических наук, профессор, ординарный профессор, руководитель департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

Р.Е. Артюхин, кандидат экономических наук, руководитель Федерального казначейства, Москва, Россия

Д. Галасси, доктор наук, профессор, профессор кафедры экономики, Университет Пармы, Парма, Италия

О.В. Голосов, доктор экономических наук, профессор, член научного клуба профессоров Финансового университета, Москва, Россия

О. Гюемли, профессор, доктор экономических наук, президент Ассоциации бухгалтерского учета и финансовых исследований Университета Мармара, Стамбул, Турция

Д.А. Ендовицкий, доктор экономических наук, профессор, ректор Воронежского государственного университета, Воронеж, Россия

Л.В. Клепикова, кандидат экономических наук, профессор, первый заместитель декана факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

В.Г. Когденко, доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой финансового менеджмента, Институт финансовых технологий и экономической безопасности (ИФТЭБ), Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ», Москва, Россия

М.И. Кутер, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных, Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия

М.В. Мельник, заместитель главного редактора, доктор экономических наук, профессор, ординарный профессор Финансового университета, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

Д.А. Панков, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, Белорусский государственный экономический университет, Минск, Беларусь

В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия

Г. Дж. Превиц, заслуженный профессор, профессор школы менеджмента Уэзерхед, Университет Кейс Вестерн Резерв, США

Ж. Ришар, доктор наук, почетный профессор, Университет Париж-Дофин, член Коллегии по стандартам бухгалтерского учета, Париж, Франция

А. Сангстер, доктор наук, профессор, Школа бизнеса, Абердинский университет, Королевский колледж, Абердин, Великобритания

В.Н. Салин, кандидат экономических наук, профессор, профессор департамента бизнес-аналитики, Финансовый университет, Москва, Россия

И.В. Сафонова, кандидат экономических наук, профессор, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

В.Я. Соколов, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой аудита и внутреннего контроля, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, партнер ПрайсвотерхаусКуперс в России и СНГ, Москва, Россия

Л.З. Шнейдман, доктор экономических наук, профессор, директор департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов РФ, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

М.А. Эскиндаров, доктор экономических наук, профессор, академик Российской академии образования, президент Финансового университета, научный руководитель, Финансовый университет, Москва, Россия

EDITOR-IN-CHIEF

R.P. Bulyga, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Tenured Professor, Head of the Department of Audit and Corporate Reporting, Financial University, Moscow, Russia

MEMBERS OF THE EDITORIAL BOARD

R.E. Artyukhin, PhD (Econ), Head of the Federal Treasury, Moscow, Russia

D.A. Endovitskiy, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Rector of Voronezh State University, Moscow, Russia
Voronezh, Russia

M.A. Eskindarov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Academician of the Russian Academy of Education, The President of Financial University, Academic Supervisor, Moscow, Russia

G. Galassi, Full Professor of Business Economics and Accounting, Department of Economics, University of Parma, Parma, Italy

O. Güvemli, Professor, Doctor, President, Association of Accounting and Financial History Researchers, Marmara University, Istanbul, Turkey

O.V. Golosov, Doctor of Economics, Professor, Member of the Scientific Club of Professors of the Financial University, Moscow, Russia

L.V. Klepikova, Cand. Sci. (Econ.), Professor, Deputy Dean, Faculty of Accounting and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

V.G. Kogdenko, Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of the Department of Financial Management, Institute of Financial Technologies and Economic Security (IFTEB), National Research Nuclear University MEPhI, Moscow, Russia

M.I. Kuter, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Accounting and Automated Data Processing, Kuban State University, Krasnodar, Russia

M.V. Melnik, Deputy Chief Editor, Dr. Sci. (Econ.) Professor, Tenured Professor, Department of Audit and Corporate Reporting, deputy editor-in-chief, Financial University, Moscow, Russia

S.V. Pankova, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Orenburg State University, Orenburg, Russia

D.A. Pankov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Accounting, Account Analysis and Auditing in the National Economy, Belarus State Economic University, Minsk, Belarus

V.S. Plotnikov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor, Department of Information and Analytical Support and Accounting, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia

G.J. Previts, Professor, Weatherhead School of Management, Case Western Reserve University, Distinguished University Professor, Cleveland, USA

J. Richard, Doctor, Professor Emeritus of Paris Dauphine University, member of Accounting Standards Board, Doctor, France

A. Sangster, D. Sc. in Economics, Professor, Chair in Accounting History, Business School, University of Aberdeen, King's College, Aberdeen, Great Britain

V.N. Salin, Cand. Sci. (Econ.), Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

I.V. Safonova, PhD in Economics, Professor, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting, Financial University, Moscow, Russia

V. Ya. Sokolov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Audit and Internal Control, St. Petersburg State University of Economics, Partner, PwC, Moscow, Russia

L.Z. Schneidman, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Director, Department for Supervision of Accounting, Financial Reporting and Auditing, Ministry of Finance of the Russian Federation, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting, Financial University, Moscow, Russia

«Учет. Анализ. Аудит»

2023, Т. 10, № 3

Журнал зарегистрирован
в Федеральной службе
по надзору в сфере связи,
информационных технологий
и массовых коммуникаций.
Свидетельство о регистрации
ПИ № ФС77-67070
от 15 сентября 2016 г.

Учредитель
Финансовый университет,
Москва, Россия

Главный редактор
Р.П. Булыга

Заведующий редакцией
научных журналов
В. А. Шадрин

Выпускающие редакторы
А.М. Пересыпкина,
В.П. Косарев

Корректор
С.Ф. Михайлова

Переводчик
И.А. Осипова

Верстка
С.М. Ветров

Оформление подписки
в редакции по тел.:
8 (499) 553-10-71 (вн. 10-80),
e-mail: sfmihajlova@fa.ru
С.Ф. Михайлова

Адрес редакции:
125167, Москва,
Ленинградский пр-т, 53, к. 5.9

Тел.: **8 (499) 553-10-84**
(вн. 10-84)
E-mail: an5er@mail.ru
www.accounting.fa.ru

Подписано в печать:
03.08.2023
Формат 60 × 84 1/8
Объем 12,25 п.л.
Заказ № 796

Отпечатано
в отделе полиграфии
Финансового университета
(Москва, Ленинградский пр-т, д. 51)

© **Финансовый университет,**
Москва

**ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ
И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ***Вахрушина М.А., Панахов А.У.***Учет и анализ затрат на функциональную сферу бизнеса 6***Аксентьев А.А.***Дисконтирование отложенных налогов:****теоретические аспекты 21****ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ***Дискуссия. Корпоративная отчетность:
проблемы и пути их решения**Серебрякова Т.Ю.***Нефинансовая отчетность и контроль соответствия 33****МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ***Демина И.Д., Кришталева Т.И.***Организация внутреннего контроля и финансового аудита
в организациях бюджетной сферы 45***Курныкина О.В.***Аудит учета кредитных операций банка при применении
международных стандартов 58***Непряхина Т.М.***Совершенствование учетно-аналитической системы
индивидуальных предпринимателей в сфере
интернет-торговли на маркетплейсах. 65****РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ «УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА»***Косарев В.П.***Слово о Учителе, Коллеге и Человеке. К 110-летию
со дня рождения профессора Василия Ивановича Исакова) . . . 77****ФОРУМ МОЛОДЫХ***Тетюшин А.В.***Идентификация криптокошельков хозяйствующих субъектов
для целей аудита 86****К 105-ЛЕТИЮ ФИНАНСОВОГО УНИВЕРСИТЕТА****Юбилей университета 94**

THEORY AND METHODOLOGY OF ACCOUNTING, ANALYTICAL AND CONTROL PROCESSES

Vakhrushina M.A., Panakhov A.U.

Accounting and Cost Analysis for the Functional Sphere of the Business. 6

Aksent'ev A.A.

Discounting of Deferred Taxes: Theoretical Aspects 21

REPORTING ORGANIZATIONS

Discussion. Corporate Reporting: Problems and Solutions

Serebryakova T. Yu.

Non-Financial Reporting and Compliance Control 33

METHODS AND PRACTICAL EXPERIENCE

Demina I.D., Krishtaleva T.I.

Organization of Internal Control and Financial Audit in Public Sector Organizations 45

Kurnykina O.V.

Audit of Bank Lending Transactions Accounting when Applying International Standards 58

Nepryahina T.M.

Improving the Accounting and Analytical System of Sole Proprietors in E-Commerce and Online Trading on Marketplaces. 65

DEVELOPMENT OF SCIENTIFIC SCHOOLS OF ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT

Kosarev V.P.

A Word About the Teacher, Colleague and Man. On the 110th Anniversary of the Birth of Professor Vasily Ivanovich Isakov) 77

YOUTH FORUM

Tetyushin A.V.

Companies' Crypto wallets Identification for Auditing Purposes 86

TO THE 105TH ANNIVERSARY OF THE FINANCIAL UNIVERSITY

University Anniversary. 94

Accounting. Analysis. Auditing

2023, vol. 10, no. 3

The journal was registered in the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology and Mass Media. The certificate of registration: PI number FS77-67070 from September 15, 2016.

Founder
**Financial University,
Moscow, Russia**

Editor-in-Chief
R.P. Bulyga

*Head of Scientific of the Journals
Editorial Department*
V.A. Shadrin

Managing Editor
**A.M. Peresyphkina,
V.P. Kosarev**

Proofreader
S.F. Mikhaylova

Translator
I.A. Osipova

Layout
S.M. Vetrov

Subscription in editorial office
Tel.: +7 (499) 553-10-71
(internal 10-80)
E-mail: sfmihajlova@fa.ru
S.F. Mihaylova

Editorial address:
53, Leningradsky prospekt,
office 5.9
Moscow, 125167

Tel.: +7 (499) 553-10-84
(internal 10-84).
E-mail: an5er@mail.ru
www.accounting.fa.ru

Signed off to printing:
03.08.2023
Format 60 × 84 1/8
Size 12,25 printer sheets
Order № 796

Printed in the Polygraphy
Department
of the Financial University
(51, Leningradsky prospect,
Moscow)

© Financial University, Moscow

DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-6-20
УДК 657.471.1(045)
JEL M41

Учет и анализ затрат на функциональную сферу бизнеса

М.А. Вахрушина^а, А.У. Панахов^б

^а Финансовый университет, Москва, Россия;

^б ООО «Атэбц», Ташкент, Республика Узбекистан

АННОТАЦИЯ

В настоящее время наблюдается высокая потребность в анализе затрат, разделенных по функциональному признаку: выделяются те, которые относятся к автоматизации управления, персоналу, обучению, рекрутменту (найму), экологии, логистике, инновациям, комплаенсу и другим функциональными сферами. При этом в совокупности практик, относящихся к подготовке и использованию данных о затратах в функциональном разрезе, отсутствует системность: практики направлены на потребности управления, связанные с отдельно взятыми функциональными сферами, и не являются универсальными. Представляется важным синхронизировать подходы, применяемые к анализу затрат в различных функциональных сферах, и предложить универсальную инструментальную базу, позволяющую систематизировать существующие практики такого анализа. В этой связи предметом исследования выступает инструментарий анализа затрат по функциональным сферам, а его задачами являются обоснование функциональной сферы как прикладного объекта учета и изучения затрат; выработка универсальных подходов к проведению их структурного анализа исходя их потребностей современного менеджмента. В результате исследования систематизирован инструментарий информационно-аналитического обеспечения управления функциональными сферами бизнеса; предложен алгоритм использования информации о затратах функциональной сферы (в разрезе ее компонентов) на различных уровнях и этапах менеджмента; разработана универсальная структура сводного регистра затрат, сгруппированных по функциональным сферам в нескольких прикладных измерениях; представлена структура сводного отчета о затратах функциональной сферы с детализацией правил расчета входящих в него показателей; предложена система коэффициентов, позволяющая определить нагрузку функциональной сферы на бизнес, степень ее централизации и принимать управленческие решения о целесообразности выведения функциональной сферы на аутсорсинг. **Ключевые слова:** структурный анализ затрат; функциональная структура затрат; анализ затрат бизнес-процессов; центры затрат; управленческий учет; аутсорсинг; сорсинг

Для цитирования: Вахрушина М.А., Панахов А.У. Учет и анализ затрат на функциональную сферу бизнеса. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(3):6-20. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-6-20

Accounting and Cost Analysis for the Functional Sphere of the Business

M.A. Vakhrushina^a, A.U. Panakhov^b

^a Financial University, Moscow, Russia; ^b Atabc LLC, Tashkent, Republic of Uzbekistan

ABSTRACT

Today, there is a high demand to analyze the costs of organizations associated with and divided by enlarged functional areas such as management automation, personnel management, training, recruitment (hiring), environment and ecology, logistics, innovation, compliance, and many others. At the same time, the set of practices related to the preparation and use of functionally identified cost data is currently characterized by the problem of fragmentation and lack of consistency: the practices are mainly focused on individual management needs associated with a single functional area and are not universal. It seems important to synchronise the approaches applied to cost analysis in different functional areas and to propose a universal toolkit to systematise the existing practices of such analysis within a single area of investigation. In this regard, the subject of the study is the set of tools for structural cost analysis by functional areas. The objective of the study is to disclose and to substantiate the functional area as an applied object of cost accounting and analysis and to propose applied tools for providing functional cost area analysis synchronised with the modern

management needs, as well as to develop universal approaches to their structural analysis based on the needs of modern management. As a result of the study, a systematized vision of information-analytical support for functional area management is proposed and systematised. A scheme is shown for using information on the functional area costs in the context of its components in various dimensions and levels of management. A universal structure of the analytical cost cube is proposed. A consolidated functional area cost report is proposed, with providing the detail rules how to calculate its structural indicators; the universal structure of the consolidated register of the costs grouped on functional spheres in several applied dimensions is developed; the structure of the consolidated report on costs of functional sphere with detailing of rules of calculation of included in it is presented. A system of coefficients is proposed, including the coefficient of the function burden on the enterprise economy, coefficients of the internalization (vertical integration), centralization and rootedness of the functional sphere.

Keywords: structural cost analysis; functional cost structure; cost analysis of business processes; cost centers; Management Accounting; outsourcing; sourcing

For citation: Vakhrushina M.A., Panakhov A.U. Accounting and cost analysis for the functional sphere of business. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(3):6-20. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-6-20

ВВЕДЕНИЕ

В современной экономике структурный анализ затрат бизнеса имеет особое значение. Малоизученным при этом является функциональный признак, отражающий различные категории затрат с позиции ролей, которые они выполняют в организации. При этом наряду с производственными сферами на практике с точки зрения функционала выделяются такие, как инновации; исследования и разработки (от англ. Research and Development, R&D); транспортно-логистическая деятельность; автоматизация и информационные технологии (от англ. Informational Technologies, IT); управление персоналом; обучение; рекрутмент (наем); экология; техническое обслуживание и ремонт; финансовое управление; проверка соответствия формальным требованиям и регуляциям (комплаенс). Все они являются промежуточными, поскольку результаты их деятельности не реализуются на рынке, а используются предприятием для внутренних нужд. В то же время остаются актуальными проблемы недостаточной унифицированности, отсутствия стандартизации и единых методологических основ при разработке подходов к анализу затрат по функциональным сферам, и поэтому важно дополнить современную методологию управленческого учета и анализа инструментом для информационно-аналитического обеспечения управления функциональными сферами.

МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ

Функциональная сфера как объект учета и анализа затрат бизнеса

Функциональные сферы бизнеса де-факто являются значимым объектом количественного ана-

лиза. При этом одним из наиболее универсальных количественных измерителей служат затраты, что обуславливает развитие методов их анализа, так или иначе использующих их идентификацию по функциональному признаку.

Исследование выявило, что в настоящее время на предприятиях повсеместно развита практика подготовки функциональных бюджетов, таких как: IT-бюджеты; бюджеты затрат на управление персоналом, транспорт и логистику, маркетинг, на инновации и др., сгруппированные по укрупненным функциям (функциональным сферам) бизнеса.

В научной и методической литературе представлен широкий пласт материалов, раскрывающих аспекты подготовки данных о затратах по сходным функциональным сферам. Упомянем лишь некоторые из них, опубликованные в последние годы. Тема определения затрат на персонал раскрывается в работах [1, 2], в американском стандарте учета затрат на рекрутмент¹, в работах специалистов проекта Horizon². В [3] представлено детальное исследование методологии расчета полной себестоимости операций, связанных с информационными технологиями; отдельные аспекты проблематики анализа подобных затрат отражены в [4]. В трудах коллектива авторов из Испании [5], а также группы ученых под руководством С. Похит [6] раскрыта тематика расчета логистических затрат. В «Руководстве Осло» (от англ. Guidelines for Collecting and

¹ Cost-per-Hire Standard: American National Standard. URL: <https://studylib.net/doc/18167270/cost-per-hire-standard--society-for-human-resource-manag...?ysclid=ljmpluyppq217929617>

² Horizon 2020. Avoiding Common Errors. URL: https://ec.europa.eu/research/participants/data/ref/h2020/other/events/2019-04-11/7_avoiding-errors_en.pdf

Interpreting Innovation Data) — одним из наиболее известных документов, стандартизирующих статистику инноваций, представлена объемная методика расчета инновационных затрат; В США (Cost Accounting Standard 420) и Индии разработаны заслуживающие самого детального изучения внутристрановые стандарты статистического учета³. Проблематике взаимосвязи инновационных и других компонентов затрат организаций посвящена публикация [7], а широкий обзор методов учета инновационных затрат дан в работе [8]; отдельный интерес представляет также источник [9]. Кроме того, некоторые исследователи, развивая существующие подходы, проводят анализ влияния показателей затрат на НИОКР на различные факторы деятельности компании [10].

Анализ названных выше публикаций позволил сформулировать ряд следующих выводов:

- существуют сходные потребности и проблемы для разного рода функциональных сфер в части обобщения связанных с ними затрат, и в первую очередь — вопрос дезинтегрированности различных компонентов последних. Наблюдается ситуация, когда полнота принимаемых во внимание затрат в значительной мере зависит от того, в каких формах они возникают на предприятии, в то время как потребность заключается в их объединении в рамках функциональной сферы;
- отсутствует методологическая база для анализа функциональных сфер: не унифицирована терминология, для группировки затрат используют разнообразные прикладные приемы и разрезы, не существует единых подходов к формированию внутрифирменной отчетности;
- состав структурных компонентов, применяемых для анализа затрат в различных функциональных сферах, не является в достаточной мере транспарентным и сопоставимым. Используемый на практике инструментарий позволяет ответить на вопросы: «Что затрачивается?» (отражая типы приобретаемых и потребляемых услуг, материальных ресурсов, элементы затрат и т.д.), «На что?» (отражая проекты, целевые направления деятельности, задачи, бизнес-процессы, виды работ и т.д.)

³ CAS-420. Accounting for Independent Research & Development (IR&D) Costs and Bid & Proposal (B&P) Costs. URL: [https://www.acqnotes.com/Attachments/Cost%20Accounting%20Standard%20\(CAS\)%20420%20IRAD.pdf](https://www.acqnotes.com/Attachments/Cost%20Accounting%20Standard%20(CAS)%20420%20IRAD.pdf) CAS-18: Cost accounting Standard on research and development costs. URL: https://icmai.in/upload/CASB/CAS_18.pdf

и «Где потребляются затраты?» (выделяя подразделения в организационной структуре предприятия и/или в пространственной плоскости). Однако в современных условиях для целей тактического и стратегического управления этой информацией не хватает сопоставимости.

Анализ публикаций в области менеджмента позволяет сделать вывод, что информация о затратах функциональной сферы имеет высокую значимость в управлении как бизнесом в целом, так и его составляющими и их структурой. Из работ [11–13] и материалов консалтинговых компаний следует, что в отношении «инфраструктурных» (промежуточных, поддерживающих, управленческих) функций начинают использоваться те же подходы, что ранее применялись к производственным. В частности, при управлении сорсингом современному руководителю приходится принимать решения касательно централизации (или децентрализации) бизнес-процесса, его вертикальной интеграции (произвести или купить его результат).

В условиях фрагментарности существующих практик анализа отмечается острая потребность в развитии методик, направленных на решение задач структурного управления функциональными сферами бизнеса по следующим направлениям:

- разработка единых подходов к экономическому анализу затрат функциональной сферы как самостоятельного аналитического объекта;
- формализация компонентной структуры этих затрат с использованием ограниченного универсального перечня компонентов, понятного составителям управленческой отчетности;
- дополнение инструментария экономического анализа определенными показателями, характеризующими состояние функциональной сферы.

Формализация определения и критерии идентификации функциональной сферы

Первым шагом на пути решения поставленных выше задач является выделение функциональной сферы как самостоятельного объекта группировки затрат [14].

В русле предложенного ранее подхода определим ее как совокупность процессов, измеряемых в количественном выражении, направленных на использование ресурсов организации в ходе выполнения закрепленных за данной сферой функций.

Критериями идентификации функциональной сферы в экономическом анализе могут стать:

- значимость для целей управления: необходимо убедиться, что функциональная сфера характеризуется целостностью и представляет интерес в качестве объекта управления. В организации должны существовать инструменты, позволяющие ею управлять;

- измеримость: функциональная сфера должна быть идентифицируемой и измеримой;

- сингулярность: в одной организации не может быть более двух и более тождественных функциональных сфер. Каждая из них должна отвечать всем заложенным в ее составе функциям вне зависимости от того, где и каким способом они выполняются.

Из представленных критериев следует, что можно говорить об агрегативности функциональной сферы как объекта экономического анализа, группировка затрат по которому может выполняться опосредованно на основе предварительной идентификации затрат в других объектах учета.

Компонентный состав функциональной сферы

Для систематизации подходов к разделению затрат функциональной сферы прежде всего необходима унификация входящих в нее компонентов. Для этого воспользуемся концепцией четырехкомпонентной структуры, согласно которой каждая функциональная сфера организации включает профильные для нее:

- 1) подразделения;
- 2) элементы затрат;
- 3) операции (от англ. activities в парадигме Activity-Based Costing);
- 4) проекты.

Такое представление позволяет:

- формализовать данные о затратах путем уже известных измерений, широко используемых в практиках учета и анализа;
- соотнести полученную информацию с другими результатами, обеспечив информационные запросы менеджмента.

Каждый компонент отражает один из способов выполнения функции. Три из них являются внутренними (в том числе один централизованный и два децентрализованных), и один — внешним, отражающим аутсорсинг; при этом компоненты взаимозаменяемы. Например, «обучение персонала» (затраты на данную функцию) может быть организовано четырьмя способами, такими как: приобретение готовых услуг обучения на рынке;

запуск разового внутреннего проекта по данному направлению; открытие постоянно работающего внутреннего отдела обучения, осуществление разовых акций (в рамках которых одни сотрудники будут обучать других).

На практике указанные способы комбинируются. Степень их распространенности для отдельных функциональных сфер, являющихся для предприятий промежуточными (непроизводственными), представлена в *табл. 1*.

На *рис. 1* показана схема замещаемости затрат при принятии решений в области сорсинга с точки зрения компонентного состава функциональной сферы:

- принятие решений в области вертикальной интеграции представлено как замещение затрат профильного ресурса затратами профильных подразделений — мест возникновения затрат (МВЗ) и/или профильных бизнес-процессов (и наоборот);
- принятие решений по централизации отобрано в виде замещения затрат профильного МВЗ затратами профильных децентрализованных бизнес-процессов (и наоборот).

Общая карта информационно-аналитической поддержки управления при помощи данных о затратах функциональных сфер в разрезе их компонентов представлена на *рис. 2*.

Таким образом, полагаем, что информационно-аналитическое обеспечение управления функциональными сферами, с одной стороны, способствует развитию учетных дисциплин, с другой — может основываться на средствах современных технологий, в первую очередь — в части обеспечения многомерного анализа данных, что согласуется с современными исследованиями, свидетельствующими о значительном совершенствовании управленческих возможностей и подходов в связи с ростом уровня цифровизации [15].

Несмотря на наличие определенного количества публикаций о перспективе использования учетной информации по функциональным сферам для целей управления [12, 13, 16–18], в них до конца не разработаны унифицированные методики расчета показателей вертикальной интеграции, централизации и связанных с ними характеристик состояния функции (функциональной сферы) на микроуровне. Решение данной проблемы возможно при условии применения предложенного выше структурного подхода, а также создания специального прикладного инструментария.

Таблица 1 / Table 1

Распространенность способов организации отдельных функциональных сфер бизнеса /
Prevalence of the different ways of organizing some functional areas of business

Функциональная сфера / Functional area	Распространенность способов организации / Prevalence of ways of organizing			
	Внутренние (интернализированные) / Internal			Внешние / External
	Централизованный / Centralized	Децентрализованные / Decentralized		Ресурсный / Resource-based
	Оргструктурный / Organizational unit-based	Пооперационный (вне профильных подразделений) / Activity-based (outside the specialized organizational units)	Проектный (вне профильных подразделений) / project-based (outside the specialized organizational units)	
Транспортно-логистическая деятельность	Низкая (в части исполнения) Высокая (в части управления)	Практически невозможна	Практически невозможна	Высокая
Ремонт	Иногда	Низкая	Низкая	Высокая
Энергетика	Средняя (лишь в очень крупных компаниях) Низкая (в остальных)	Практически невозможна	Практически невозможна	Высокая
IT	Высокая	Низкая	Высокая	Высокая
Управление персоналом, в том числе:	Высокая	Высокая	Низкая	Высокая
Рекрутмент	Высокая	Высокая	Низкая	Высокая
Обучение	Низкая	Высокая	Низкая	Высокая
Инновации, исследования и разработки (R&D)	Высокая (в крупном бизнесе, а также в инновационных компаниях среднего размера) Низкая (в остальных)	Средняя	Высокая	Высокая
Финансово-экономическое планирование и управление	Высокая	Высокая	Средняя	От высокой (в малом бизнесе) до минимальной (в крупном бизнесе)
Планирование	Высокая	Высокая	Низкая	Низкая
Управление финансами	Высокая	Средняя	Средняя	Низкая
Стратегическое управление	Высокая	Низкая	Высокая	Низкая

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

Аналитический куб затрат функциональной сферы

На основе выделенных ранее четырех компонентов составим систему измерений для группировки затрат функциональной сферы.

Сформируем требования к содержанию и структуре итоговых данных и общие правила их подготовки с учетом того факта, что затраты можно

относить к различным измерениям последовательно. Следует также иметь в виду, что в основе любых концепций распределения затрат [переноса их с одних учетных объектов (а значит, и учетных измерений) на другие] лежит последовательность их движения внутри компании — если в данном контексте применить ресурсный подход, то можно предположить, что она основывается на цепочках

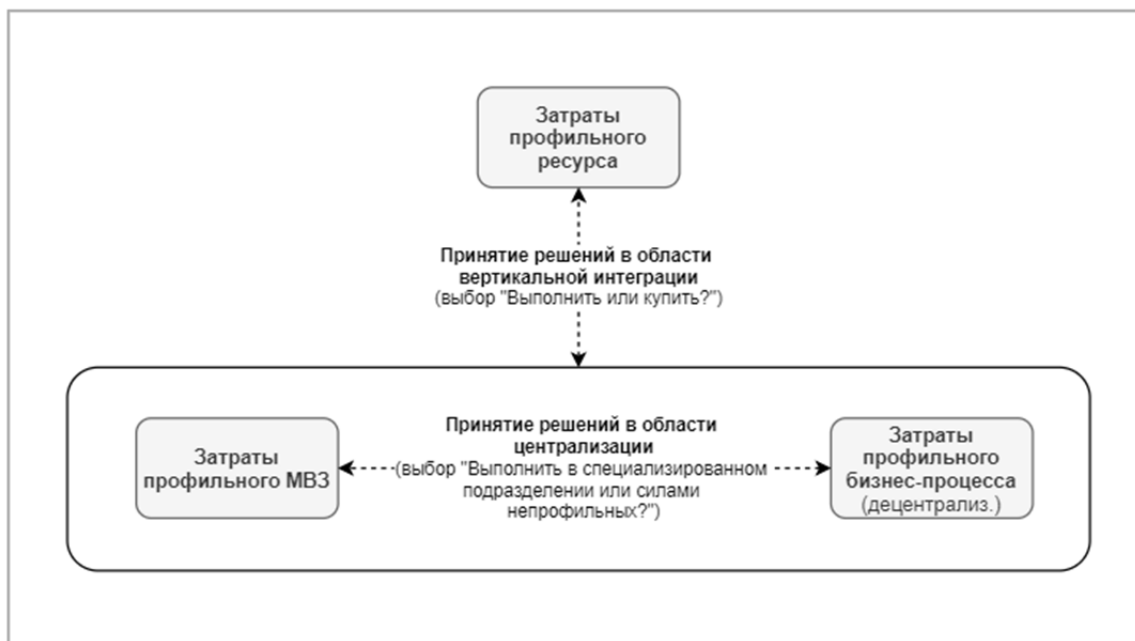


Рис. 1 / Fig. 1. Схема замещения затрат при принятии решений в области сорсинга с точки зрения компонентного состава функциональной сферы / Scheme of cost substitution in sourcing decision-making in terms of the functional area component composition

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

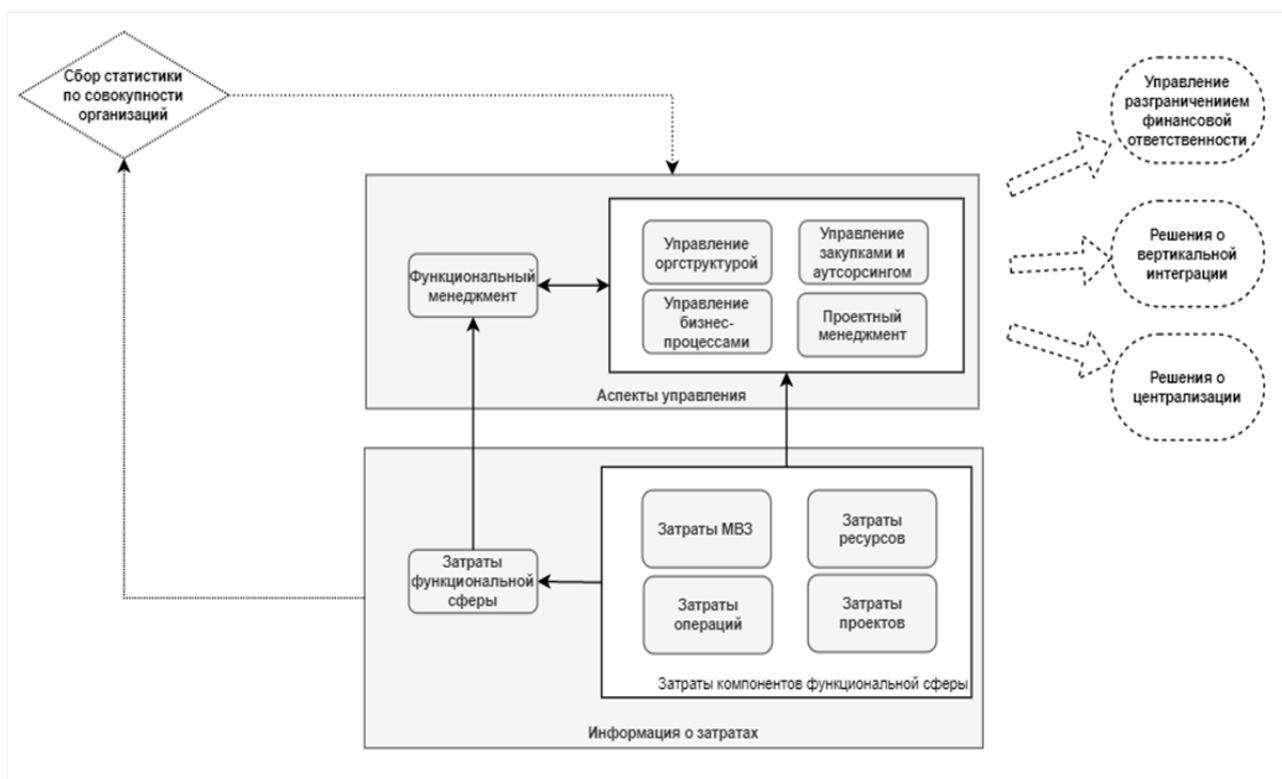


Рис. 2 / Fig. 2. Карта применения данных о затратах в разрезе компонентов функциональных сфер в различных аспектах управления / Map of the cost data use in various aspects of management, in terms of the functional area component composition

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

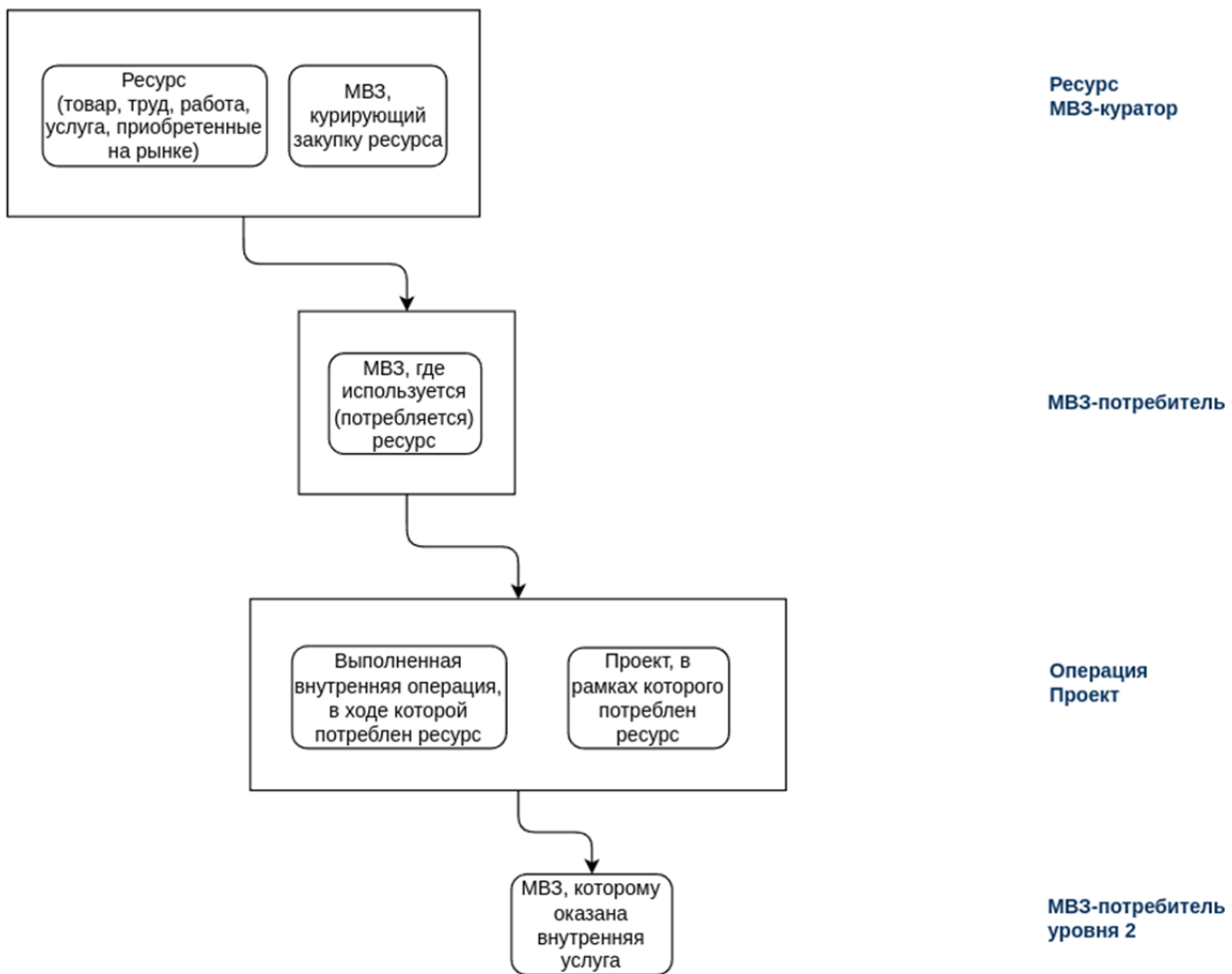


Рис. 3 / Fig. 3. Концептуальная последовательность отнесения затрат к различным измерениям, идентифицируемым по функциональному признаку / The conceptual sequence of attributing costs to the various functionally-identified dimensions

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

оборота ресурсов внутри организации. В качестве базовой предлагаем схему, изображенную на рис. 3.

В соответствии с ней:

- предприятие приобретает на рынке ресурсы (труд, материальные товары и услуги);
- каждый ресурс может использоваться в одном или нескольких подразделениях предприятия;
- каждое подразделение выполняет конкретный набор операций в рамках внутренней деятельности (от англ. activity, в терминологии Activity-Based Costing), затрачивая на каждую из них определенный спектр ресурсов;
- любая операция может быть как рутинной, так и включенной в проект, представляющий собой уникальный набор действий, реализуемый в организации на ограниченном отрезке времени;

- некоторые операции, выполняемые одними подразделениями, применяются в других, освобождая их от необходимости приобретения соответствующих услуг на рынке.

Представленная на рис. 3 схема на практике может быть модифицирована. Так, значения разрезов могут определяться одновременно (например, при покупке услуги известно, для каких подразделения и проекта она используется), но в ряде случаев они могут уточняться со временем. Рассмотрим следующую ситуацию. На этапе планирования закупки обучения (и даже на этапе заключения договора) его стоимость аккумулируется на HR-службе (выступающей одновременно в роли MBZ-куратора и предполагаемого MBZ-потребителя). После этого затраты распределяются по другим подразделени-

Таблица 2 / Table 2

Структура сводного регистра (аналитического куба) затрат, классифицированных по функциональным сферам / The structure of the grand register (analytical cube) of functionally attributed costs

Период / Period	Блок 1 на рис. 3) / Section 1 of Fig. 3		Блок 2 на рис. 3 / Section 2 of Fig. 3	Блок 3 на рис. 3 / Section 3 Of Fig. 3		Блок 4 на рис. 3 / Section 4 of Fig. 3	Сумма / Value	Расшиф- ровка / Details
	Элемент затрат (ресурс)	МВЗ- куратор	МВЗ- потребитель	Операция	Проект	МВЗ- потребитель уровня 2		Учетная транзакция
Строки транзакций								

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

ям пропорционально числу фактических обученных сотрудников или иным способом. С другой стороны, значения отдельных разрезов могут не подлежать идентификации, поскольку потенциальные выгоды от нее окажутся ниже издержек на ведение учета. Таким образом, окончательные длительность и состав цикла уточнения данных по перечисленным разрезам могут различаться в зависимости от типов ресурсов и специфики учетной системы конкретного предприятия.

Тем не менее предложим универсальный целевой сводный регистр затрат, характеризующийся значительной полнотой представленной в нем информации, необходимой для управления функциональными сферами организации (табл. 2). Его можно представить в виде куба для проведения анализа структуры затрат по функциональным сферам, а для его формирования использовать до шести основных прикладных измерений, перечисленных на рис. 3, а также столбец времени (определяющий отчетный период, в котором возникли затраты) и вспомогательный столбец, характеризующий документы — регистраторы учетных транзакций (что на практике может быть важно для расшифровки и аудита полученных значений).

Рассмотрим содержание представленного регистра и правила его заполнения.

- **Элемент затрат.** Отражает тип потребленного ресурса, включая услуги, труд, материальные ресурсы;

- **МВЗ-куратор.** Подразделение, которое курировало закупку/потребление ресурса. Важно внесение его в регистр лишь для случаев, когда оно отличается от МВЗ-потребителя. На практике МВЗ-куратором становится подразделение, «отвечающее» за статью затрат, соответствующую данному типу ресурсов. Так, для амортизации бытовых активов им может быть административно-хозяйственная служба; для приобретения услуг

в области информатизации — IT-подразделение; для услуг обучения — HR-служба и т.д.;

- **МВЗ-потребитель.** МВЗ — это место, где был потреблен ресурс. В случаях, если в организации выстроен алгоритм учета, согласно которому оно уточняется постепенно (например, при планировании закупки обучения будущие затраты предвзительно аккумулируются на HR-службе, а далее распределяются по подразделениям пропорционально числу фактических обученных сотрудников), здесь должно быть отражено последнее (по мере уточнения) подразделение, известное на момент подготовки куба;

- **Операция.** Внутренняя операция (внутренняя услуга, она же вид деятельности в терминологии Activity-Based Costing), с выполнением которой связано потребление ресурса. Если в компании выстроен алгоритм актуализации сведений об операции, фактически потребившей ресурс, следует отражать наиболее свежие данные, известные на момент подготовки куба;

- **Проект.** Уникальный комплекс событий. Определяется как набор видов деятельности, обобщающий множество внутренних операций. Как и в случае с внутренними услугами (см. выше), может быть назначен условно в момент закупки ресурса (предусмотрено Руководством Осло) или определен в результате распределения затрат на операции. Если в компании выстроен алгоритм уточнений сведений о проекте, фактически потребившем ресурс, то следует отражать наиболее актуальные сведения, известные на момент подготовки куба;

- **Период.** Отчетный период, определенный в соответствии с выбранным шагом (рекомендуемым является календарный месяц).

- **МВЗ-потребитель второго уровня.** Подразделение, в пользу которого была выполнена операция, потребившая ресурс. Заполняется лишь в случае, если в компании разработан алгоритм

Таблица 3 / Table 3

Описание отдельных показателей отчета о структуре затрат функциональной сферы / Description of indicators of the functional area cost report

Сокращенное обозначение / Abbreviation	Описание показателя / Description		Рассчитываются за исключением... (для избегания двойного счета) / Exceptions made to avoid double counting
ЗакКур	Затраты на закупку готовых ресурсов, относящихся к данной функциональной сфере...	Курируемые профильным (т.е. ответственным за данную функциональную сферу) подразделением	
ЗакНек		Не курируемые профильным подразделением	
МВЗДец	Затраты профильного подразделения...	Оцененные как затраты других подразделений, связанные с оказанием услуг профильному	За исключением затрат, учтенных в ЗакКур и ЗакНек
МВЗСоб		Остальные затраты профильного подразделения (трактуются как потребление «собственных» ресурсов подразделения)	
Пркт	Затраты на реализацию профильных проектов в непрофильных подразделениях		За исключением затрат, учтенных в ЗакКур, ЗакНек, МВЗДец, МВЗСоб
Опер	Затраты на реализацию профильных внутренних операций в непрофильных подразделениях		За исключением затрат, учтенных в ЗакКур, ЗакНек, МВЗДец, МВЗСоб, Пркт

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

распределения затрат между подразделениями. Если же ресурс был передан между ними в готовом виде (не трансформируясь), данное поле не заполняется; вместо этого потребляющее подразделение будет отражаться в качестве МВЗ-потребителя в начисленных затратах, а «транзитное» в куб не вносится (если оно отличается от МВЗ-куратора).

При этом важно, чтобы ресурсы, операции, проекты и подразделения были идентифицированы по функциональным сферам, т.е. каждый из них привязан к одной из них.

Отчет о структуре затрат функциональной сферы

Опираясь на данные предложенного выше куба, можно составить отчет о затратах функциональной сферы, сгруппировав их по шести составляющим, каждая из которых представляет отдельную строку отчета таким образом, чтобы в итоге можно было получить «плоский» отчет. Это означает, что каждая единица затрат должна быть отнесена не более чем к одной строке (табл. 3).

В табл. 4 представлен набор правил, соблюдение которых для любой единицы затрат позволяет

определить, в какую из строк отчета она должна быть помещена.

Итоговые результаты расчета затрат по функциональной сфере «Рекрутмент» («Наем») в анализируемом периоде приведены в табл. 5.

Данная информация, полученная с помощью предложенного в исследовании подхода, отличается структурной точностью, что связано с:

- более полным расчетом совокупных затрат функциональной сферы бизнеса за счет принятия во внимание альтернативных способов ее организации (аутсорсинг, централизация, децентрализованные операции, проектная форма);
- возможностью разделения централизованных и децентрализованных затрат благодаря требованию разграничения курируемых закупок и потребляемых ресурсов в профильном МВЗ;
- возможностью отнесения одной единицы затрат к множеству функциональных сфер в различных измерениях, что соответствует цепочке использования ресурса в организации;
- возможностью применения разного рода критериев отнесения затрат к МВЗ, проектам и операциям как при распределении (что обес-

Таблица 4 / Table 4

Набор правил для получения данных для строк отчета на примере функциональной сферы «Рекрутмент» («Наем») / Table of rules for gathering data for the functional area cost report, on the example of the recruitment area

Строка отчета / Report string	Значения разрезов, при сочетании которых данные должны быть помещены в строку отчета					
	Элемент (ресурс)	МВЗ-куратор	МВЗ-потребитель ресурса	Операция-потребитель	Проект-потребитель	МВЗ-потребитель 2 уровня
ЗакКур	= Наем	= Наем	(любое)	(любое)	(любое)	(любое)
ЗакНек	= Наем	≠ Наем	(любое)	(любое)	(любое)	(любое)
МВЗСоб	≠ Наем	(любое)	= Наем	(любое)	(любое)	(любое)
МВЗДец	≠ Наем	(любое)	≠ Наем	(любое)	(любое)	= Наем
Пркт	≠ Наем	(любое)	≠ Наем	(любое)	= Наем	≠ Наем
Опер	≠ Наем	(любое)	≠ Наем	= Наем	≠ Наем	≠ Наем

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 5 / Table 5

Отчет о затратах функциональной сферы «Рекрутмент» («Наем») на примере предприятия ООО «ВАР» за июнь 2022 г. / An example of the Report on the costs of the functional area "Recruitment" ("Hiring") on the example of the enterprise "VAR" LLC for June 2022

Показатель / Indicator	Значение в анализируемом периоде, руб. / Value
Стоимость приобретения результатов на рынке, в том числе:	256 291
курируемые профильным подразделением МВЗ	75 932
некурируемые (децентрализованные)	180 359
Затраты профильного подразделения, в том числе:	431 221
собственные затраты подразделения, кроме курируемых	387 587
затраты других МВЗ при оказании услуг профильному	44 940
Затраты на профильные проекты (в непрофильных МВЗ)	0
Затраты на профильные операции в непрофильных МВЗ	78 871
ИТОГО (общие затраты на функциональную сферу)	766 383

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

печивает наибольшую точность), так и на этапе закупки ресурса, путем определения предполагаемого потребителя ресурса в ситуациях, когда фактический еще не известен или его выявление связано с избыточными затратами на ведение учета.

Так, прирост точности данных о совокупных затратах на рекрутмент, достигнутый в сравнении с альтернативным подходом, использованным для составления управленческой отчетности ООО «ВАР»

и соответствующим современной рыночной практике, составил 43,2%.

Коэффициенты вертикальной интеграции и иных характеристик функциональной сферы

На основе подготовленных данных возможен расчет относительных характеристик функциональной сферы. Предложим четыре коэффициентных показателя.

Для оценки степени, в которой функция введена внутрь организации или, напротив, выведена за ее пределы (аутсорсинг/закупка у внешних поставщиков), предлагается коэффициент инкорпорированности (интернализации):

$$K_{\text{интернал}} = \frac{Зф - Зф.рес}{Зф}, \quad (1)$$

где $Зф$ — полные затраты функции; $Зф.рес$ — стоимость потребления профильных ресурсов, приобретенных на рынке.

Для оценки степени централизации функции в организационной структуре может быть использован коэффициент централизации:

$$K_{\text{центр}} = \frac{Зф.мвз + Зф.кур}{Зф}, \quad (2)$$

где $Зф.мвз$ — затраты профильных МВЗ; $Зф.кур$ — прочие профильные затраты, курируемые профильным МВЗ.

Степень нагрузки, оказываемой функциональной сферой на бизнес, может быть оценена коэффициентом функциональной нагрузки:

$$K_{\text{ф.нагр}} = \frac{Зф}{З}, \quad (3)$$

где $З$ — полные затраты предприятия.

Наконец, для оценки степени «укорененности» функциональной сферы в общей структуре внутренних процессов организации предлагается коэффициент укорененности, который показывает долю затрат (исключая нерутинные, т.е. проектные), потребленных в непрофильных подразделениях, в общих затратах функциональной сферы:

$$K_{\text{укор}} = \frac{Зф.децентр.операц + Зуслуги для ф.мвз}{Зф}, \quad (4)$$

где $Зф.децентр.операц$ — затраты, возникающие в непрофильных подразделениях при выполнении профильных операций своими силами; $Зуслуги для ф.мвз$ — затраты, возникающие в непрофильных подразделениях при оказании услуг профильному.

Предложенный подход был применен к данным 2022 г. по трем функциональным сферам: подбор и наем сотрудников (рекрутмент); обучение; внутренняя автоматизация и информатизация (ИТ). Результаты расчетов приведены в *табл. 6*.

Как следует из данных таблицы, коэффициентные значения существенно различаются для функциональных сфер. Наиболее важным можно считать коэффициент централизации, характеризующий степень непрофильной нагрузки на различные подразделения компании. Такие данные должны учитываться при прогнозировании и оценке эффективности решений в области открытия общих центров обслуживания (ОЦО).

Величины коэффициента укорененности свидетельствуют о низкой способности функции к дезинтеграции (передаче ее на аутсорсинг), поскольку характеризуют предположительно более высокую специфичность услуг (что считается одним из сдерживающих факторов дезинтеграции).

Коэффициент интернализации отражает результаты принимаемых решений «выполнить или купить» (от англ. Make-or-Buy) с учетом полных затрат на выполнение функций внутри компании (как централизованных, так и децентрализованных). Подобная информация позволит менеджерам организации своевременно отслеживать побочные эффекты от интернализации одних функций и вывода на аутсорсинг других.

Полученные данные могут быть использованы для управления функциональными сферами, объединения практики бухгалтерского и управленческого учетов, современные подходы к принятию решений в области сорсинга, а также положения экономической теории, для которых до настоящего времени не разработаны систематизированные методики внутрифирменного учетно-аналитического обеспечения.

Вместе с тем существует ряд ограничений в применении представленного в данной статье инструментария. Предложенные в ней подходы: 1) отталкиваются от ресурсной концепции затрат, в связи с чем применимы для явных издержек функциональной сферы и могут быть недостаточны для анализа альтернативных издержек. Для учета последних может потребоваться применение объектов учета, косвенно влияющих на их возникновение, таких как управленческие решения или «корневые причины»; 2) не предполагают циклического перераспределения затрат между функциональными сферами. В изложенных таблицах и схемах представлена цепочка, отражающая ограниченные движения затрат между подразделениями. При попытках соединения предложенных подходов с циклическим (взаимным) распределением затрат может возникнуть ряд сложных методологических

Таблица 6 / Table 6

Результаты расчетов, проведенных по функциональным сферам в ООО «ВАР», за 2022 г. / The extended results of the cost indicators calculations for different functional areas in “VAR” LLC, for the year 2022

Показатель / Indicator	Функциональная сфера / Functional area		
	Рекрутмент (Наем)	Обучение	IT
Стоимость потребления профильных ресурсов, руб.	1 129 306	1 381 624	4 472 436
Затраты профильного подразделения, руб.	3 977 353	4 183 980	9 552 067
Затраты на профильные проекты (в непрофильных МВЗ), руб.	0	382 019	2 139 106
Затраты на профильные операции в непрофильных МВЗ, руб.	249 044	2 493 205	738 205
ИТОГО (общие затраты на функциональную сферу), руб.	5 355 703	8 440 828	16 901 814
Коэффициент нагрузки на бизнес	0,022	0,035	0,07
Коэффициент интернализации	0,79	0,84	0,74
Коэффициент централизации в организационной структуре	7,06	1,85	4,71
Коэффициент укорененности	0,12	0,32	0,07

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

вопросов. В первую очередь это необходимость расширения перечня прикладных измерений. Другая проблема связана с тем, что среди затрат, перераспределенных на одну из функциональных сфер, могут оказываться ранее уже направленные с этой сферы на другие. Тем не менее необходимо учесть, что циклическое распределение применяется на практике крайне редко и в большинстве случаев организации не нуждаются в его использовании.

Предложенная плоская структура отчета о затратах для исключения двойного счета вынуждает относить их лишь к одному из компонентов функциональной сферы. В связи с этим возможен поиск альтернативных способов многомерного анализа затрат, которые включены в одну функциональную сферу в нескольких измерениях и, соответственно, характеризуют несколько ее компонентов одновременно.

ВЫВОДЫ

Функциональные сферы представляют высокую значимость как объекты современного менеджмента. Этим обусловлено их повсеместное выделение в качестве разреза для группировки затрат в учетно-аналитическом инструментарии. Представляется важным объединить существующие исследования в области изучения затрат различных функциональных сфер в рамках единого консолидированного направления. Для этого нами

предложено формальное определение функциональной сферы и критерии ее идентификации (значимость для целей управления, измеримость и сингулярность) как объекта учета и анализа затрат на микроуровне.

Поскольку управленческий интерес представляют как функциональная сфера в целом, так и ее структура, предложена четырехкомпонентная концепция последней, включающая профильные подразделения; операции (виды деятельности); ресурсы (элементы затрат) и проекты.

Подобное выделение компонентов позволяет выполнять детальный анализ, результаты которого могут использоваться для принятия необходимых управленческих решений.

Инструментарий анализа затрат функциональных сфер (в разрезе их компонентов) важен в различных срезах менеджмента: управлении собственными функциональными сферами, организационной структурой, бизнес-процессами, закупками, аутсорсингом и вертикальной интеграцией, проектами, а также при подготовке обобщенной статистики и бенчмаркинг-индикаторов, поэтому в статье предложен ряд универсальных инструментальных подходов к его проведению.

В первую очередь это сводный регистр затрат, включающий следующие измерения: период времени; элемент затрат; подразделение — куратор затрат; подразделение, первично потребившее

ресурс; операция, в ходе которой был потреблен ресурс; проект, в течение которого был потреблен ресурс; подразделение, в интересах которого была выполнена операция (что соответствует оказанию внутренних услуг в организации). Данный регистр может стать основой аналитического куба затрат в разрезе функциональных сфер.

Представленный формат отчета о затратах функциональной сферы включает показатели отдельных компонентов затрат: централизованных и децентрализованных закупок профильных ресурсов; затрат профильного подразделения, специализирующегося на данной функциональной сфере (с-разделением на собственные и распределенные в ходе потребления услуг других подразделений); затрат на реализацию профильных проектов в непрофильных подразделениях, на выполнение профильных видов деятельности в непрофильных подразделениях. При этом алгоритмы исключения двойного счета позволяют отнести каждую единицу затрат только к одному из компонентов данного отчета.

В статье предложены аналитические коэффициенты, позволяющие оценить состояние функциональной сферы бизнеса, в том числе:

- ее нагрузку на бизнес;
- степень централизованности ее затрат в организационной структуре;
- степень, в которой функция интернализирована (соответствует понятию вертикальной интеграции в экономической теории) или, напротив, выведена на аутсорсинг;

- степень укорененности функции в глубинных процессах организации.

Предложенные подходы могут послужить основой для значительного развития универсального инструментария, применяемого для учетно-аналитического обеспечения управления затратами функциональных сфер. При этом могут быть выделены следующие направления дальнейших исследований:

- разработка детальных методик и прикладных алгоритмов подготовки данных о затратах в требуемой структуре с соблюдением максимальной экономичности общей системы учета на предприятии (которая может включать данные регламентированного бухгалтерского, управленческого, налогового, статистического учетов, интегрированной отчетности);
- углубление системы индикаторов, их апробация и расширение спектра решений, при принятии которых они могут учитываться;
- поиск оптимальных подходов к автоматизации предложенных инструментов анализа с возможностью достижения автоматического формирования отчетов о показателях затрат функциональной сферы;
- дополнение инструментария средствами учета неявных (альтернативных) издержек, косвенно связанных с состоянием функциональной сферы в организации и не отражающихся на потреблении ресурсов в функциональных разрезах, приведенных в статье.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Hooper K. Reassessing Recruitment Costs in a Changing World of Labor Migration. Switzerland: Migration Policy Institute; 2022. 19 p.
2. Митина Н. Н., Петрюкова К. А. К вопросу оптимизации затрат на персонал организации. *Экономинфо*. 2018;5(2):30–33.
3. Stegman E., Guevara J., Futela Sh., Sharma Sh., Michelogiannakis N., Shaivya K. IT Key Metrics Data 2022: Industry Measures — Cross-Industry Analysis. Gartner; 2021.
4. Hughes B., Cotterell M., Mall Rajib. Software Project Management (6th ed.). India: Mc Graw Hill; 2017.
5. Bonassina D., Pozzil M. A., Biegelmeier U. H., Camargo M. E., Costa L. T., Galelli A., Motta M. E.V., Anuj A. P. The Importance of Logistics Costs for Organizations Applied to Logistics and Supply Chain through Sustainable Management. *European Journal of Scientific Research*. 2018;150(3):252–264.
6. Pohit S., Gupta D., Malik S., Pratap D. Survey of literature on Measuring Logistics cost: A Developing Country's Perspective. URL: https://www.researchgate.net/publication/334051269_Survey_of_literature_on_Measuring_Logistics_cost_A_Developing_Country's_Perspective_1
7. Simons K. L. Innovation Cost and the Direction of Learning. New York: Rensselaer Polytechnic Institute; 2023. 31 p.
8. Phillips J. J., Phillips P. P. The Value of Innovation: Knowing, Proving, and Showing the Value of Innovation and Creativity: A Step by Step Guide to Impact and ROI Measurement. New York: Wiley & Sons; 2018. 390 p.

9. Florio M., Forte S., Pancotti Ch., Sirtori Em., Vignetti S. Exploring Cost-Benefit Analysis of Research, Development and Innovation Infrastructures: An Evaluation Framework. European Investment Bank Institute; 2016. 85 p. (online). 11.01.2023. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/187992762.pdf>
10. Antonsdottir V.D. Return on Innovation Investments. Reykjavik, Iceland: University of Iceland; 2016. 91 p.
11. Egiyi M. A., Alio F. Outsourcing Accounting Functions: Risks and Benefits. *International Journal of Academic Management Science Research (IJAMSR)*. 2020;4(10):3–7.
12. Mtsweni P., Mokwena S. N., Moeti M. N. The impact of outsourcing information technology services on business operations. *South African Journal of Information Management*. 2021;23(1):7.
13. Cuillier G. W. Advantages and Disadvantages of Centralized Versus Decentralized Information Systems and Services from a Project Management Perspective. San Bernardino: California State University; 2022. 49 p.
14. Панахов А. У. Исчисление затрат организации по промежуточной функции (на примере IT-функции). *Международный бухгалтерский учет*. 2017;21(435):1224–1242.
15. Han X., Zhang M., Hu Y., Huang Y. Study on the Digital Transformation Capability of Cost Consultation Enterprises Based on Maturity Model. *Sustainability*. 2022;14(16):10038.
16. Sreedevi R., Tanwar T. Outsourcing — A review for research and practical applications. *International Journal of Business and Economics Research*. 2018;7(1):20–24.
17. Zitkine R., Dude U. The impact of outsourcing implementation on service companies. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*. 2018;6(1):324–355.
18. Öhlin E. The decision behind outsourcing New Product Development. *Industrial management degree project*. Sweden: Karlstads Universitet; 2020. 59 p.

REFERENCES

1. Hooper K. Reassessing Recruitment Costs in a Changing World of Labor Migration. Switzerland: Migration Policy Institute; 2022. 19 p.
2. Mitina N. N., Petryukova K. A. Characteristics of The Economic Mechanism of Industrial Enterprise. *Ekonominfo = Econominfo*. 2018;15(2):30–33. (In Russ.).
3. Stegman E., Guevara J., Futela Sh., Sharma Sh., Michelogiannakis N., Shaivya K. IT Key Metrics Data 2022: Industry Measures — Cross-Industry Analysis. Gartner; 2021.
4. Hughes B., Cotterell M., Mall Rajib. Software Project Management (6th ed.). India: Mc Graw Hill; 2017.
5. Bonassina D., Pozzil M. A., Biegelmeier U. H., Camargo M. E., Costa L. T., Galelli A., Motta M. E.V., Ansuji A.P. The Importance of Logistics Costs for Organizations Applied to Logistics and Supply Chain through Sustainable Management. *European Journal of Scientific Research*. 2018;150(3):252–264.
6. Pohit S., Gupta D., Malik S., Pratap D. Survey of literature on Measuring Logistics cost: A Developing Country's Perspective. URL: https://www.researchgate.net/publication/334051269_Survey_of_literature_on_Measuring_Logistics_cost_A_Developing_Country's_Perspective_1
7. Simons K.L. Innovation Cost and the Direction of Learning. New York: Rensselaer Polytechnic Institute; 2023. 31 p.
8. Phillips J. J., Phillips P. P. The Value of Innovation: Knowing, Proving, and Showing the Value of Innovation and Creativity: A Step by Step Guide to Impact and ROI Measurement. New York: Wiley & Sons; 2018. 390 p.
9. Florio M., Forte S., Pancotti Ch., Sirtori Em., Vignetti S. Exploring Cost-Benefit Analysis of Research, Development and Innovation Infrastructures: An Evaluation Framework. European Investment Bank Institute. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/187992762.pdf>
10. Antonsdottir V.D. Return on Innovation Investments. Reykjavik, Iceland: University of Iceland; 2016. 91 p.
11. Egiyi M. A., Alio F. Outsourcing Accounting Functions: Risks and Benefits. *International Journal of Academic Management Science Research (IJAMSR)*. 2020;4(10):3–7.
12. Mtsweni P., Mokwena S. N., Moeti M. N. The impact of outsourcing information technology services on business operations. *South African Journal of Information Management*. 2021;23(1):7.
13. Cuillier G. W. Advantages and Disadvantages of Centralized Versus Decentralized Information Systems and Services from a Project Management Perspective. San Bernardino: California State University; 2022. 49 p.

14. Panahov A. U. Calculation of the organization's costs for an intermediate function (on the example of an IT function). *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2017;21(435): 1224–1242. (In Russ.).
15. Han X., Zhang M., Hu Y., Huang Y. Study on the Digital Transformation Capability of Cost Consultation Enterprises Based on Maturity Model. *Sustainability*. 2022;14(16):10038.
16. Sreedevi R., Tanwar T. Outsourcing — A review for research and practical applications. *International Journal of Business and Economics Research*. 2018;7(1):20–24.
17. Zitkine R., Dude U. The impact of outsourcing implementation on service companies. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*. 2018;6(1):324–355.
18. Öhlin E. The decision behind outsourcing New Product Development. *Industrial management degree project*. Sweden: Karlstads Universitet; 2020. 59 p.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Мария Арамовна Вахрушина — доктор экономических наук, профессор, профессор департамента бизнес-аналитики факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

Maria A. Vakhrushina — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of accounting, analysis and audit Department, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-3896-5345>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

MAVahrushina@fa.ru

Андрей Узеирович Панахов — консультант, ООО «Атэбц», Узбекистан

Andrey U. Panakhov — Consultant, Atabc LLC, Tashkent, Republic of Uzbekistan

<https://orcid.org/0000-0002-4681-3862>

andrey-cost-publication@eclipso.me

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 23.03.2023; после рецензирования 13.06.2023; принята к публикации 08.07.2023.

The article was submitted on 23.03.2023; revised on 13.06.2023 and accepted for publication on 08.07.2023.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The authors read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-21-32
УДК 657(045)
JEL M41, M49, H26, H29

Дисконтирование отложенных налогов: теоретические аспекты

А.А. Аксентьев

Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия

АННОТАЦИЯ

Целью исследования является обоснование запрета на применение процедуры дисконтирования отложенных налогов путем согласования их сущности с концепцией справедливой стоимости. Вопросы дисконтирования отложенных налогов долгое время являлись предметом изучения, но до сих пор остаются неразрешенными. Работа носит теоретический характер, использованы стандартные научные **методы**, в том числе сбор теоретической информации, формализации, а также анализ, синтез, наблюдение и сравнение. В статье обобщены результаты научных работ по теме исследования за последние 60 лет. Автором доказано, что в рамках концепции справедливой стоимости отложенные налоговые обязательства (ОНО) дисконтировать не нужно, поскольку оценка учитывает минимальные экономические выгоды, генерируемые активом по состоянию на отчетную дату и при сложившихся рыночных условиях. Показано, как в бухгалтерском балансе отражается теоретическая связь ОНО и текущих обязательств по налогу на прибыль. Сделан вывод о модифицируемости отложенных налоговых обязательств в текущие с точки зрения статической бухгалтерской идеологии при соблюдении принципа непрерывности деятельности. Подняты проблемы применения оценки по справедливой стоимости, не учитывающей текущее налоговое положение организации; а также места отложенных налогов в капитальном уравнении бухгалтерского учета. Результаты исследования имеют теоретическую значимость и могут быть использованы в рамках совершенствования бухгалтерского законодательства.

Ключевые слова: отложенные налоги; дисконтирование; справедливая стоимость; отложенные налоговые обязательства; приведенная стоимость; денежные потоки

Для цитирования: Аксентьев А.А. Дисконтирование отложенных налогов: теоретические аспекты. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(3):21-32. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-21-32

ORIGINAL PAPER

Discounting of Deferred Taxes: Theoretical Aspects

A.A. Aksent'ev

Kuban State University, Krasnodar, Russia

ABSTRACT

The **objective** of the study is to justify the prohibition of discounting deferred taxes by harmonising their essence with the concept of fair value. The work is theoretical in nature, standard scientific **methods** have been used, including the collection of theoretical information, formalisation, as well as analysis, synthesis, observation, and comparison. This article summarizes the results of research in the field of deferred tax discounting over the past 60 years and attempts to reconcile the essence of it with the concepts of fair value. The issues of deferred tax discounting have long been the subject of scientific research and still remain unresolved. In the second half of the twentieth century, the key problem was the choice of an acceptable discount rate against the background of lack of understanding of the essence of deferred taxes. Subsequently, the vector of research has changed towards determining the economic value of deferred taxes without reference to the theory of deferred taxation. The author proved that under the concept of fair value, deferred tax liabilities (DTL) do not need to be discounted because the assessment takes into account the minimum economic benefits generated by the asset as of the reporting date and under prevailing market conditions. It is shown that the balance sheet reflects the theoretical relationship between deferred tax liabilities and current income tax liabilities. The conclusion is made about the modifiability of deferred tax liabilities into current liabilities in terms of static accounting ideology while observing the going concern principle. The problems of applying valuation at fair value measurement that does not take into account the current tax position of the organization; as well as the place of deferred taxes in the

© Аксентьев А.А., 2023

capital accounting equation are raised. The **results** of the research have theoretical significance and can be used within the framework of improvement of the accounting legislation.

Keywords: deferred taxes; discounting; fair value; deferred tax liabilities; present value; cash flows

For citation: Aksent'ev A.A. Discounting of deferred taxes: Theoretical aspects. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting, Analysis. Auditing*. 2023;10(3):21-32. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-21-32

ВВЕДЕНИЕ

Вопрос применения процедуры дисконтирования в отношении отложенных налогов, поднимавшийся в научных кругах еще 60 лет назад, окончательно не решен до сих пор. Если исследователи второй половины XX в. (1960–2000 гг.) предлагали проводить оценку отложенных налогов по приведенной стоимости через призму определения конкретных ставок, с помощью которых можно объективно определить денежный поток от «развертывания» отложенных налоговых обязательств (ОНО), то бухгалтерское научное сообщество так и не смогло предоставить убедительных аргументов в части применения конкретных ставок дисконтирования. Главная причина, по которой эта проблема не решена, — отсутствие единства понимания финансовой природы ОНО [1]. В связи с этим разработчики бухгалтерских стандартов на фоне существующей как научной, так и практической неопределенности наложили запрет на использование вышеупомянутой процедуры.

В начале XXI в. зарубежные исследователи A. Dotan [2], R. C. Sansing и D. A. Guenther [3–5] стали рассматривать ее в разрезе экономической оценки бухгалтерских активов — стоимость последних при первоначальном признании приравнивались к приведенной стоимости финансовых потоков после налогообложения с корректировкой на налоговые эффекты. При таком подходе появилась возможность определить экономическую ценность отложенных налоговых обязательств для различных типов временных разниц (от англ. *temporary differences*), зависящих от периода возникновения налогового денежного оттока [2]. Поскольку в России бухгалтерское научное сообщество вообще никогда не рассматривало процедуру дисконтирования отложенных налогов, то даже в настоящее время проблема соединения природы отложенного налогообложения с оценкой по приведенной стоимости практически не поднимается.

Прерогатива связывания данной оценки с концепцией справедливой стоимости принадлежит немецким исследователям R. Breitkreuz и A. Müßig, определившим виды периодов «разворота» отло-

женных налоговых позиций, что позволило им затем органично прийти к выводу о необходимости дисконтирования ОНО [6]. Однако авторы не смогли теоретически доказать, в какой степени отложенные налоги являются частью финансового потока, генерируемого соответствующими обязательствами. Сделав упор на риски, связанные с реализацией отложенных налогов, они пришли к выводу, что наиболее приемлемой ставкой дисконтирования налоговых эффектов служит средневзвешенная стоимость капитала (от англ. *weighted average cost of capital, WACC*). Между тем налоговый денежный поток является частью финансового и отчуждается государством путем экспроприации доли прибыли на основе *ex post* (т.е. когда налогооблагаемая прибыль как минимум определена). Справедливая стоимость активов (обязательств) выступает оценкой *ex ante* (прогнозной), отражающей совокупный потенциал бухгалтерских ресурсов в части генерирования денежного потока в будущем с учетом текущих рыночных условий, поэтому риски, связанные с получением экономических выгод, определяются в отношении исключительно финансового потока до налогообложения. Справедливая стоимость в этом случае является базисом для оценки «потенциального» налогового платежа уже с учетом как временной стоимости денег, так и рисков, присущих конкретным бухгалтерским активам. Следовательно, аргументы R. Breitkreuz и A. Müßig во многом совпадают с выводами исследователей второй половины XX в. и не являются убедительными в части выбора ставки дисконтирования [7].

Предпринятое нами обобщение сложившихся научных представлений о применении процедуры дисконтирования в отношении отложенных налогов с учетом их финансовой природы, а также попытка согласовать концепцию справедливой стоимости с теорией отложенного налогообложения позволило заявить, что в дисконтировании ОНО ныне нет необходимости, что и доказывается в нашей статье.

МАТЕРИАЛЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Хронология значимых научных работ в области дисконтирования отложенных налогов с отраже-

нием позиции их авторов по рассматриваемому вопросу представлена в *таблице*.

Как видно из ее данных, в настоящее время среди исследователей нет общепринятой позиции ни в части выбора ставки дисконтирования, ни по поводу определения ценности отложенных налогов, учитываемых по приведенной стоимости. Концептуально теорию их учета можно разделить на два этапа:

- 1 этап: 1960–2000 гг. Отложенные налоги рассматриваются вне их финансовой природы; ключевой проблемой является выбор ставки дисконтирования и аргументирование применения соответствующей процедуры в бухгалтерском учете.

- 2 этап: 2000 г. — наше время. Отложенные налоги рассматриваются с позиции их экономической оценки, и предпринимается попытка разработать концептуальные положения теории ОНО, где отложенные налоги представляют собой корректировку справедливой стоимости активов (обязательств) в целях информирования внешних пользователей о «свободном финансовом потоке» [7].

В настоящей статье существующие подходы к дисконтированию ОНО подробно не анализируются, однако выявляются наиболее фундаментальные аспекты, конструирующие современное научное понимание указанной процедуры.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

По утверждению большинства ученых-экономистов, применение процедуры дисконтирования зависит от понимания сущности отложенных налогов. В настоящее время принято считать, что если расхождение между бухгалтерской и налоговой оценкой оказывает идентифицируемое влияние на финансовое положение компании, то такой налоговый эффект (в зависимости от его вида) квалифицируется как отложенный налоговый актив (ОНА) или обязательство (ОНО). В американской практике зарождение ОНО и ОНА приходится на 1930–1940 гг. из-за возникновения расхождений между правилами признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете — в общем случае последнее касалось регистрации неамортизированной скидки и премии за погашение облигаций, а также амортизации оборонных объектов [18]. В 1944 г. Комитет по бухгалтерскому учету Американского института бухгалтеров рекомендовал использовать счет отложенных налоговых платежей (от англ. *deferred charge account*) или счет резервов (от англ. *reserve account*) для учета пре-

вышения расходов, приводящих к существенному снижению налогов на прибыль [19]. В течение следующих двадцати лет научным и профессиональным сообществом обсуждалась процедура межпериодного распределения подоходного налога (налога на прибыль), а именно — методические приемы учета последствий различий между доходами и расходами бухгалтерского и налогового учета. Кроме того, шли теоретические дискуссии по поводу толкования расхождений, т.е. о том, чем они являются с бухгалтерской точки зрения.

До опубликования стандарта FASB No. 96 (1987 г.) и в период действия стандарта APB No. 11 (1967 г.) отложенные налоги, признаваемые в отношении налогооблагаемых временных разниц (от англ. *taxable timing differences*), назывались «отложенным кредитом». Это было связано с тем, что отложенные налоговые обязательства фактически не рассматривались в качестве бухгалтерских. На «кредитном счете» (от англ. *deferred credit*) учитывалась «ответственность за платеж», которую организация ожидает понести в будущем [20]. Этой точки зрения впоследствии придерживался Н. А. Black, подчеркнувший в первую очередь экономический, а не юридический характер отложенных налогов [8].

Наиболее точно сложившуюся в 1950–1960 гг. ситуацию смог раскрыть J. E. Sands, сделавший вывод: «Если отложенные налоги не представляют собой выручку или уменьшение расходов, ни часть собственного капитала, ни резерв на оценку активов, то в процессе исключения следует сделать вывод, что они представляют собой обязательство» [21, с. 588]. Бухгалтерское научное сообщество приняло эту точку зрения на фоне отсутствия более убедительных аргументов. Действительно, если ОНО — это не обязательства, то фактически мы отрицаем фундаментальную предпосылку бухгалтерского учета, согласно которой активы минус обязательства равны собственному капиталу.

Arnold W. Jonson в [22] подчеркивал, что если отложенные кредиты не квалифицируются как объект собственности компании, то их необходимо включать в состав пассивов. Следовательно, в случае отождествления отложенных кредитов и обязательств капитальное уравнение модифицируется следующим образом:

$$A - ДО - ОК = КС, \quad (1)$$

где А — активы; ДО — долговые обязательства; ОК — отложенные кредиты; КС — капитал собственный.

Таблица / Table

Хронология значимых бухгалтерских исследований в области дисконтирования отложенных налогов / Chronology of Significant Accounting Studies in the Area of Deferred Tax Discounting

Авторы / Authors	Год исследования / Year of study	Научная позиция / Scientific position
H.A. Black [8]	1966	Дисконтирование отложенных налоговых обязательств требуется для предотвращения завышения обязательства и искажения размера чистой прибыли; в качестве ставки дисконтирования приемлемой является внутренняя норма прибыли
H. Nurnberg [9]	1972	Необходимость и адекватность применения процедуры дисконтирования зависит от понимания природы отложенных налогов. Ставка дисконтирования определяется в зависимости от направления использования денежных средств, удерживаемых за счет отсрочки от уплаты налогов: 1. Если денежные средства используются для погашения долга, то ставка дисконтирования равна стоимости долга, скорректированного на налоговую ставку. 2. Если денежные средства используются для погашения собственного капитала, то ставка дисконтирования равна стоимости собственного капитала. 3. Если денежные средства используются как для погашения собственного капитала, так и долгов, то ставка дисконтирования равна средней стоимости капитала, которая учитывается после уплаты налогов (в данном случае подразумевается использование средневзвешенной стоимости капитала, WACC). При этом H. Nurnberg не делал акцента на том, какая именно ставка является приемлемой, поскольку ответ на этот вопрос является предметом будущих эмпирических исследований
E.E. Williams, M.C. Findlay [1]	1975	Неприемлемо использовать в качестве ставки дисконтирования внутреннюю норму прибыли от инвестиций в активы. Отложенные налоговые обязательства с точки зрения рисков более близки к собственному капиталу, чем к «долгу»; поэтому в качестве ставки дисконтирования имеет смысл использовать средневзвешенную стоимость капитала после уплаты налогов
H.I. Wolk, M.G. Tearney [10]	1980	Необходимо использовать процедуру частичного распределения налоговых эффектов, когда отложенные налоговые обязательства являются «долгом». В качестве ставки дисконтирования предложено использовать ставку, которая применяется к необеспеченной облигации с добавлением премии за неопределенность с оценкой; причем такая ставка должна быть до налогообложения
M.C. Findlay, E.E. Williams [11]	1981	Дисконтирование отложенных налоговых обязательств в рамках подхода альтернативных издержек должно осуществляться по ставке дисконтирования после налогообложения
K.W. Lemke, P.R. Graul [12]	1981	Отложенные налоги имеют явную стоимость, зависящую от инвестируемых средств и приносящую налогооблагаемую прибыль, поэтому в качестве ставки дисконтирования необходимо использовать расчетную норму прибыли после уплаты налогов на общую сумму инвестиций
H.I. Wolk, L.K. Saubert, F.M. Tiernan [13]	1984	Отложенные налоги необходимо дисконтировать на основе концепции альтернативных издержек. Ставки до или после налогообложения согласуются между собой, если используются для дисконтирования соответствующих денежных потоков
M.C. Findlay, E.E. Williams [14]	1985	Будущие налоговые платежи, представленные отложенными налоговыми обязательствами, не подлежат вычету для целей налогообложения, поэтому необходимо принять ставку дисконтирования после уплаты налогов
S. Brown, J. Lippitt [15]	1987	Авторы рассматривают процедуру дисконтирования с позиции расчета общей налоговой выгоды, которую получает фирма в момент приобретения активов, что позволяет избежать необходимости рассчитывать периоды разворота (реверсирования) для каждой отдельной отложенной налоговой позиции. Однако в этом случае возникает проблема распределения налоговых льгот в течение срока службы актива. Применение процедуры дисконтирования нецелесообразно в отношении отложенных налогов, возникших из-за разниц в амортизации

Окончание таблицы / Table (continued)

Авторы / Authors	Год исследования / Year of study	Научная позиция / Scientific position
B. Collins, J. Rickard, M. Selby [16]	1990	Норма прибыли после уплаты налогов является приемлемой ставкой для дисконтирования отложенных налоговых обязательств
R.C. Sansing, D.A. Guenther [3–5]	1998,2000,2004	Отложенные налоговые обязательства, возникшие при амортизации, являются реальным экономическим бременем, правильный коэффициент дисконтирования – это отношение налоговой нормы амортизации к сумме налоговой нормы амортизации и стоимости капитала. Отложенные налоговые обязательства следует рассматривать как корректировку оценки для согласования восстановительной стоимости актива со стоимостью актива для фирмы и их необходимо дисконтировать, поскольку восстановительная стоимость актива отражает дисконтированные будущие денежные потоки, связанные с дополнительной налоговой амортизацией, которая была бы доступна новому покупателю актива. Время реверсирования (разворота) отложенных налоговых обязательств не влияет на оценку их временной стоимости с позиции фирмы
E. Amir, M. Kirschenheiter, K. Willard [17]	2001	Скорость реверсирования отложенного налогового обязательства по каждому активу играет решающую роль в стоимостной значимости отложенных налогов
A. Dotan [2]	2002	Отложенные налоговые обязательства необходимо дисконтировать, если они связаны с денежными потоками. Отложенные налоги, связанные с амортизацией, не имеют никакой ценности. На стоимость отложенных налоговых обязательств влияет не время их разворота, а время налоговых платежей и поступлений
R. Breitkreuz, A. Müßig [6]	2011	Коэффициент дисконтирования отложенных налогов, соответствующий уровню риска, должен находиться между стоимостью долга и стоимостью капитала в зависимости от конструкции числителя. Наиболее близкой ставкой к указанному соотношению является WACC

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Во второй половине XX в. исследователи не стали идти против сложившейся научной доктрины, и бухгалтерское сообщество приняло за допущение, что отложенные кредиты являются отложенными налоговыми обязательствами. И лишь в 1987 г. данная точка зрения была закреплена в стандартах (понятие «отложенные кредиты» было заменено на «отложенные налоговые обязательства»).

Ввиду признания ОНО обязательствами экономического характера возник вопрос их дисконтирования с целью учета «удешевления» денег во времени. Противники этой процедуры выдвигали различные аргументы. Например, в 1957 г. Thomas M. Hill указал: «Если ожидаемое время до окончательного зачета (отложенных налоговых обязательств – прим. А.А.) очень велико, применение любой разумной ставки дисконтирования уменьшит предполагаемое обязательство до незначительной величины» [23, р. 360]. Следовательно, с такой точки зрения процедура дисконтирования может быть проигнорирована.

Другие исследователи рассматривали отложенные налоги как государственную инвестицию

в фирму [24, 25]. Так, R. K. Jaedicke и C. L. Nelson в 1960 г. выдвинули следующий аргумент в защиту межпериодного распределения подоходного налога: налоговая отсрочка, возникающая в результате применения ускоренной амортизации в целях налогообложения и приводящая к постоянному снижению платежей в случае, если организация длительное время сохраняет свою инвестиционную политику, является «подарком» от правительства, и такая сумма должна быть отражена в составе собственного капитала как «заем от правительства» или «субсидия от правительства», что является «источником беспроцентных средств, которые, возможно, никогда не придется возвращать» [24]. С аналогичной точки зрения сущность отложенных налогов рассматривали P. R. Graul и K. W. Lemke, однако они не считали, что налоговые льготы являются «беспроцентными» и выдвинули в качестве обоснования своего мнения следующее: если отложенные налоги представляют собой инвестицию в акционерный капитал, то государство в этом случае получает платежи в виде налогов [25]. Следовательно, с позиции ученых, «беспроцентный» характер отложенных налогов как

государственной инвестиции обуславливает применение нулевой ставки дисконтирования [26], что в большей степени соответствует «нейтральности» в части выбора конкретной позиции в рассматриваемом вопросе.

Критики процедуры дисконтирования настаивают, что отложенные налоги в принципе не являются активами и обязательствами, ввиду чего не нужно их учитывать по приведенной стоимости [26, 27]. По их мнению, ОНО могут не изменяться в балансе в течение длительного периода времени, т.е. срок их восстановления определить нельзя, следовательно, ставка дисконтирования также равна нулю. Но последнюю проблему может решить процедура частичного распределения налоговых эффектов, и тогда сроки списания отложенных налогов будут известны и адекватны [10, 28]. Кроме того, отложенные налоги уже могут быть учтены по приведенной стоимости, например компоненты резервов, в связи с чем применение дисконтирования нецелесообразно [6, 28].

Резюмируя вышесказанное, выделим следующие аргументы противников учета отложенных налогов по приведенной стоимости¹:

- срок реверсирования ОНО или нельзя определить, или он является «бесконечным», в связи с чем при любой ставке дисконтирования ценность отложенных налогов снизится до незначительной величины;
- ставка дисконтирования равна нулю, поскольку отложенные налоги рассматриваются в качестве беспроцентного займа от государства;
- отложенные налоги уже учитываются по приведенной стоимости;
- отложенные налоги нельзя рассматривать в качестве активов или обязательств, поэтому к ним неприменима процедура дисконтирования.

Подчеркнем, что эти доводы были характерны для второй половины XX в., когда отсутствовало понимание сущности отложенных налогов. В начале XXI в. исследователи, принимая во внимание природу последних, углубились в процедуру дисконтирования (см. *таблицу*), определение ценности которой стало заметной проблемой, если опустить вопросы выбора ставки дисконтирования. В этом случае наиболее значима с научной точки зрения

¹ Часто в литературе выделяется еще один аргумент: затраты от применения дисконтирования превышают получаемые выгоды [26–28], — который является основополагающим для IAS 12 «Income Taxes» в части запрета дисконтирования отложенных налогов.

работа S. Brown и J. Lippitt [15], где впервые обращено внимание на следующий важный момент: «Поскольку балансовые потоки амортизации не являются денежными потоками или даже экономическими потоками, целесообразность дисконтирования этих сумм находится под серьезным вопросом» [15, р. 129]. Однако теоретическая конструкция указанного утверждения не является верной.

Так как научное бухгалтерское сообщество приняло допущение, что отложенные налоговые обязательства являются обязательствами, в период, когда центральным методом их учета была концепция временных разниц (от англ. *timing differences concept*), предполагалось, что любое сторнирование (реверсирование) в будущем приведет к уплате налога на прибыль. Другими словами, отложенное налоговое обязательство — это самостоятельный денежный поток.

С момента появления стандарта FASB No. 96 (1987 г.) и по настоящее время центральной выступает концепция временных разниц (от англ. *temporary differences concept*), цель которой — «показать истинный потенциал активов и обязательств генерировать экономические выгоды с учетом влияния налогообложения» [7, с. 166], а в основе лежит способность активов генерировать экономические выгоды не только до налогообложения, но и после. Первое достигается за счет оценки по справедливой стоимости, которая дает возможность определить минимальный денежный поток, генерируемый активами, т.е. стоимость последних, указанная в бухгалтерском балансе, представляет собой потенциальный источник погашения долговых обязательств и задолженности перед собственниками бизнеса. Однако это не совсем верно: если абстрагироваться от вопросов банкротства и ликвидации организации и принять за допущение, что принцип непрерывности хозяйственной деятельности не нарушается, то в ходе ее осуществления генерирование активами денежного потока не дает права распоряжаться им в полном размере. Это связано с тем, что коммерческие организации уплачивают налоги на прибыль за право осуществлять легальную деятельность на территории страны [29], поэтому государство защищает их имущественные и неимущественные интересы, в том числе путем оказания финансовой поддержки, предоставления налоговых льгот и т.д.

R. J. Chambers и A. D. Barton уплату налогов на прибыль называют «экспроприацией», а не расходом [30, 31]. Мы согласны с данной точкой зрения, которую можно перефразировать следующим

образом: государство отчуждает часть сгенерированного активами финансового потока в качестве платы за осуществление прибыльных хозяйственных операций. В работе [29] выделяется такое понятие, как «свободный финансовый поток», представляющий собой разницу между финансовым потоком, который актив должен сгенерировать до налогообложения, и отложенными налогами. Но с точки зрения концепции справедливой стоимости, а также статической бухгалтерской идеологии и соблюдения принципа бухгалтерской осмотрительности указанные величины показывают внешним пользователям наиболее вероятное «минимальное» финансовое положение. В связи с чем в рамках концепции временных разниц (от англ. temporary differences concept) работает следующая модель:

$$\text{minГСФП} = \text{minГФП} \pm \text{ОН}, \quad (2)$$

где minГСФП — минимальный генерируемый свободный финансовый поток; minГФП — минимальный финансовый поток (справедливая стоимость активов); ОН — отложенные налоги.

Применимость формулы (2) была обоснована нами в [29]. Ключевой вывод состоит в том, что с помощью учета отложенных налогов справедливая стоимость активов (обязательств) после уплаты налога на прибыль корректируется в сторону денежного потока, который организация сможет использовать для погашения своих обязательств.

Возвращаясь к формулировке S. Brown и J. Lippitt, можно сделать вывод, что фактически речь идет не о балансовом потоке амортизации, а о снижении финансового потенциала активов в части генерирования в будущем экономических выгод, что осуществляется за счет применения процедуры амортизации.

Как подчеркивалось в [7, с. 165], «оценка налоговых эффектов напоминает чем-то контрактные и контрпассивные счета, но в масштабе баланса и экономических выгод, когда последние корректируются на соответствующие им отложенные налоги». Поэтому говорить о необходимости применения дисконтирования отложенных налогов — значит, согласиться с тем, что стоимости амортизации и обесценения также могут учитываться по приведенной стоимости, что, очевидно, является абсурдом, поскольку сама процедура привязана к распределению балансовой стоимости.

Аналогичная ситуация складывается с отложенными налогами, которые с методической точки

зрения можно считать отклонением бухгалтерской оценки от налоговой [29]. В результате идентификации и признания этого «отклонения» в качестве налогового эффекта происходит межпериодное распределение (перенос) налога (ответственности за его уплату) на будущие периоды [7]. И здесь необходимо вернуться к утверждению, сделанному в начале статьи, что налоговый поток является величиной *ex post*. В данном случае речь идет о текущих обязательствах по налогу на прибыль, регистрируемых в системе учета записью:

Дт сч. № 99 «Прибыли и убытки» — Кт сч. № 68 «Расчеты по налогам и сборам», в то время как ОНО являются величиной *ex ante* и представляют собой «минимальный» налоговый поток, который может быть уплачен государству в случае реализации всех активов по справедливой стоимости [7]. Очевидно, что финансовый поток может быть больше справедливой стоимости, что приведет к возникновению бухгалтерской и, возможно, налогооблагаемой прибыли; а последняя позволит определить фактический налоговый поток.

Изложенные рассуждения обуславливают актуальность исследования формулы (1), которая существенно меняет сложившиеся в научном сообществе представления о капитальном уравнении, модифицируя его следующим образом:

$$A \pm \text{ОН} - \text{ДО} = \text{КС}, \quad (3)$$

где А — активы; ОН — отложенные налоги; ДО — долговые обязательства; КС — капитал собственный.

При этом отложенные налоги соотносятся с балансовой стоимостью активов и, следовательно, возмещение стоимости последних должно сгенерировать такой денежный поток, который после уплаты налогов на прибыль может быть использован для погашения долговых обязательств, что допустимо, если справедливая стоимость активов (т.е. минимальный генерируемый активами финансовый поток) превышает их налоговую оценку, т.е. речь идет о наличии отложенных налоговых обязательств:

$$A - \text{ОНО} - \text{ДО} = \text{КС}, \quad (4)$$

где ОНО — отложенные налоговые обязательства.

Исходя из этого, статическая бухгалтерская идеология и принцип непрерывности позволяют сделать следующее допущение (5):

ОНО → ТНП, (5)

где ТНП — текущий налог на прибыль.

Последнее же возможно только в случае, если предполагается реализация всего имущества по справедливой стоимости с обложением налогом на прибыль; лишь при этом отложенные налоги могут быть «модифицированы» в обязательства. Таким образом, в ходе продолжающейся деятельности хозяйствующего субъекта уплата налогов является погашением обязательств, без чего финансовый поток нельзя легально использовать с точки зрения налоговых взаимоотношений с государством.

ОНО возникают по мере возмещения стоимости бухгалтерских активов отличным от распределения стоимости налоговых активов способом, что позволяет:

- зафиксировать расхождения между оценками двух информационных систем;
- согласовать финансовый и налоговый потоки во времени;
- сформировать информацию о свободном финансовом потоке.

Следовательно, в случае разворота (реверсирования) ОНО «явного возврата» государству не произойдет, поскольку он будет существовать в форме юридических, а не экономических обязательств (см. рисунок).

Смысл представленных на нем связей заключается в том, что только текущие обязательства по налогу на прибыль являются строго юридическими и соответствуют бухгалтерской категории «обязательства». Именно они погашаются за счет денежных средств, т.е. «в момент наступления события», что определяется нормами налогового кодекса.

Отложенные налоговые обязательства — это искусственная конструкция, с помощью которой бухгалтер фиксирует информацию о налоговых обязательствах, которые еще не появились, но «обязательно возникнут» в случае наступления будущего события (генерирования налогооблагаемой прибыли). И здесь необходимо сделать акцент на выражении «обязательно возникнут». Развитие теории учета отложенных налогов привело к тому, что в них уже заложена способность быть модифицированными или в актив, или в обязательство — в зависимости от вида налогового эффекта и от наступления в будущем конкретного события. В ситуации с отложенными налоговыми активами — это получение прибыли, достаточной для их реализации; а для отложенных налоговых обяза-

тельств — реализация актива или генерирование им финансового потока в размере справедливой стоимости, превышающей соответствующую налоговую оценку. В этой связи в рамках концепции временных разниц (от англ. temporary different concept) считается, что организация *всегда* будет уплачивать налог на прибыль в размере ОНО; однако последнее допустимо только относительно оценки по справедливой стоимости, диалектически связывающей в том числе налоговую оценку [7].

Бухгалтерским научным сообществом указанная связь была теоретически обоснована путем допущения непрерывности деятельности. В своей известной работе W.J. Graham таким образом подчеркивал возможность организации «подтверждать отложенные расходы и зачеты по налогу на прибыль», настаивая за том, что налоговая «отсрочка» (от англ. deferment) представляет собой «перенос на будущие периоды зачет расходов по налогу на прибыль, а не отсрочку уплаты налогового обязательства» [20, с. 23]. Следовательно, из допущения о непрерывности деятельности вытекает следствие хозяйственной прибыльности [25], что предопределяет существование отложенных налогов. Между тем, такую интерпретацию критиковал J.E. Sands, поскольку принцип непрерывности «обеспечивает основу для распределения долгосрочных затрат и доходов и требует лишь предположения, что бизнес будет существовать дольше, чем любой из его активов или обязательств» [21, с. 585].

В результате допущение о непрерывности стало использоваться в качестве аргумента в пользу отнесения отложенных кредитов к настоящим «обязательствам», поскольку предполагается, что «предприятие будет функционировать достаточно долго, чтобы будущие операции позволили уменьшить и в конечном итоге исключить эти суммы отложенного налога» [32, с. 16]. Следовательно, если отложенные налоговые обязательства определяют *минимальный* экономический потенциал организации по части уплаты в будущем налогов на прибыль, то текущие обязательства по налогам на прибыль являются их неотъемлемой частью. К тому же по ходу начисления текущих обязательств ОНО будут разворачиваться (реверсироваться, сторнировать) по мере возмещения активами их балансовой стоимости. Иными словами, если организация генерирует налогооблагаемой прибыли больше, чем заложено бухгалтерской оценкой по справедливой стоимости, то текущие налоговые обязательства будут выше, чем изначально зарегистрировано

Д-т «Прибыли и убытки»

К-т «Обязательства по налогу на прибыль» — ТНП

Д-т «Прибыли и убытки»

К-т «Отложенные налоговые обязательства» — ОНО

ТНП — текущий налог на прибыль
ОНО — отложенные налоговые обязательства
ДС — денежные средства
НРЧП — нераспределенная чистая прибыль



Рис. / Fig. Связь отложенных налоговых обязательств и текущих обязательств по налогу на прибыль в бухгалтерском балансе / Relation of deferred tax liabilities and current income tax liabilities in the balance sheet

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

в балансе. Такая информация, как правило, заблаговременно фиксируется на счете отложенных налоговых обязательств и показывает внешним пользователям наиболее вероятный денежный отток по налогу на прибыль, причем независимо от будущей «прибыльности».

Возвращаясь к оценке по приведенной стоимости, мы приходим к выводу, что речь идет о дисконтировании еще не возникших налоговых обязательств. Как указывал Н. Nurnberg, такой подход является «отклонением от стандарта понесенных затрат, лежащего в основе учета прочих обязательств» [9, с. 661]. Если мы дисконтируем ОНО, то возникает вопрос: «Чем являются процентные расходы по таким обязательствам?», теоретически обоснованный и объективный ответ на который научное сообщество пока не предоставило. S. R. Voe подчеркнула: «Процентные расходы по этим обязательствам не являются явно понесенными затратами» [27, с. 313], но несмотря на это сделала вывод, что такие расходы увеличивают приведенную стоимость обязательств с течением времени и дают возможность перенаправить часть средств на другие цели, пока не наступит период сторнирования и срок уплаты налогов. Ошибочность данного утверждения заключается в том, что S. R. Voe затрагивает одновременно сразу два события: сторнирование

отложенных налоговых обязательств и срок уплаты налогов. Но уплата налогов (с учетом их начисления) зависит от фактически сгенерированного активами финансового потока, когда после расчета налогооблагаемой прибыли возникнет возможность определить текущие обязательства, в то время как ОНО привязаны не к фактически сгенерированному финансовому потоку, а к минимальному — справедливой стоимости [7]. Методологическая особенность существования отложенных налоговых обязательств заключается в том, что при их полном возмещении за счет активов сумма отложенных налогов также будет полностью компенсирована, в связи с чем и делается вывод о модифицируемости отложенных налогов — см. формулу (5). Исключение составляют ОНА, реверсирование которых зависит от достаточности налогооблагаемой прибыли. В ситуации же с отложенными налоговыми обязательствами всегда допускается их разворот с позиции статичности и оценки по справедливой стоимости.

Более подробно эту проблему пытались решить W. L. Raby и R. D. Neubig [33] через призму альтернативных издержек. По их утверждению, смысл концепции справедливой стоимости заключается в том, что менеджеры всегда стоят перед выбором: или сохранить актив, или реализовать его на рынке. Следовательно, в случае продажи актива

ценность его использования является альтернативными издержками; поэтому сохранение актива воспринимается как ценность его использования, а значит, выступает альтернативными издержками по отношению к его продаже. Другими словами, справедливая стоимость является таковой лишь потому, что в отношении организации фиксируется наиболее вероятный денежный поток до налогообложения. Собственники бизнеса хотят видеть такую «стоимость», которая принадлежит им и контролируется ими в текущий момент времени, а не ту, что будет сгенерирована, например, в результате эффективного использования активов. В IAS 13 «Оценка справедливой стоимости» (от англ. fair value measurement) ценность использования рассматривается в качестве «специфичной» оценки² — если она превышает оценку по справедливой стоимости, то это говорит о том, что организация ожидает заработать больше, чем может получить от реализации актива на рынке. Фактически же последняя информация будет зафиксирована в отчете о прибылях и убытках в случае хозяйственной прибыльности в будущих периодах.

Вышеизложенное позволяет нам сделать следующий концептуальный вывод: отложенные налоговые обязательства есть потенциальная задолженность компании государству, если ее активы действительно будут реализованы по справедливой стоимости; значит, необходимость применения процедуры дисконтирования вовсе отсутствует, поскольку период оценки активов по справедливой стоимости привязан к текущим рыночным условиям на дату составления отчетности.

Западные ученые A. Dotan [2], R. C. Sansing и D.A. Guenther [3–5], E. Amir et al. [17] рассматривают процедуру дисконтирования не с позиции концепции справедливой стоимости, а с точки зрения концепции «сервисного потенциала» (от англ. service potential concept), которая изначально предполагает, что актив будет генерировать операционные денежные потоки до налогообложения в заданном размере. Иначе говоря, речь идет об экономической оценке активов, когда их первоначальная стоимость представляет собой сумму «дисконтированного денежного потока после налогообложения, которую, как ожидается, актив будет генерировать в течение

оставшегося срока его полезного использования» [2] и налоговых эффектов.

В настоящее время мировая практика не применяет концепцию сервисного потенциала; с научной точки зрения исследователи используют ее в целях определения экономической значимости налоговых эффектов (отложенных налогов), и выводы, которые ими делаются, вряд ли могут быть использованы, ибо оценка по справедливой стоимости основана на иных предпосылках и принципах. Несмотря на это, ценность отложенного налогообложения является предметом будущих теоретических исследований.

ВЫВОДЫ

За последние 60 лет не было представлено теоретической аргументации, чтобы поставить точку в вопросе дисконтирования отложенных налогов.

В начале XXI в. ученые-бухгалтеры в рамках определения экономической значимости последних стали использовать концепцию сервисного потенциала, которая, по нашему утверждению, иначе, нежели концепция справедливой стоимости, определяет способы оценки активов и обязательств, и инкорпорировать столь различные положения в теорию отложенного налогообложения проблематично. Считаем, что относительно оценки по справедливой стоимости необходимость применения процедуры дисконтирования отсутствует, ибо на отчетную дату справедливая стоимость актива отражает его минимальный потенциал генерировать экономические выгоды. Отложенные налоговые обязательства, признанные в отношении расходов между оценками по справедливой стоимости и «налоговой», также показывают «минимальные» ожидания в части возникновения обязательств (ответственности) по налогу на прибыль перед государством; они не являются строго юридическими, но их «модифицируемость» в текущие обязательства существует с экономической точки зрения, когда менеджеры имеют возможность реализовать (утилизировать) актив на рынке по цене, равной справедливой стоимости. В ином случае, если фактически сгенерированный финансовый поток не будет отличен от балансовой оценки активов, то и возникшая налогооблагаемая прибыль также приведет к не совпадающему с отложенными налоговыми обязательствами налоговому оттоку. Последнее связано с тем, что ОНО показывают денежный отток, связанный с уплатой налога на прибыль относительно оценки по справедливой стоимости на отчетную дату и при текущих рыночных

² Пункт 2, п. В42 и др. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Минфин РФ. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2016/02/main/RU_BlueBook_GVT_2015_IFRS_13.pdf (дата обращения: 10.07.2023).

условиях. Поэтому с концептуальной точки зрения учет отложенных налоговых активов и обязательств напоминает использование оценочных счетов (регулирующих: контрактивных и контрпассивных) для корректировки бухгалтерской оценки.

В концепции сервисного потенциала изначально предполагается, что актив генерирует дисконтированную сумму денежного потока после налогообложения; и далее решается вопрос о том, как учесть влияние отложенного налогообложения, т.е. в оценке уже учитывается дисконтируемое влияние налоговых эффектов.

В заключение выразим авторскую позицию по поводу дискуссии о пересмотре фундаментальной предпосылки бухгалтерского учета, согласно которой «активы минус обязательства равны собственному капиталу». Учет отложенных налогов, как выявлено в ходе исследования, корректирует, по существу, оценку по справедливой стоимости, т.е. «минимальный» свободный финансовый поток,

который сгенерирует актив (обязательство) с учетом влияния налогообложения. В ходе развития теории и практики метод прямой корректировки (когда в оценке уже учитывается сумма налогового эффекта) отклонен. Вместо него используются специальные счета для учета отложенных налогов, позволяющие оценить потенциальный денежный отток по налогу на прибыль с привязкой к справедливой стоимости активов. Это говорит о том, что в пересмотре нуждается не фундаментальный характер капитального уравнения, а концепция справедливой стоимости, поскольку при применении последней не принимается во внимание текущее налоговое положение организации, но актуальным остается определение места отложенных налогов в капитальном и балансовом уравнениях. С учетом того, что в настоящее время указанные вопросы до конца не решены, исследования в этом направлении должны быть продолжены.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ / REFERENCES

1. Williams E. E., Findlay M. C. Discounting Deferred Tax Liabilities: Some Clarifying Comments. *Journal of Business Finance & Accounting*. 1975;2(1):121–133.
2. Dotan A. On the Value of Deferred Taxes. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*. 2003;10(2):173–186.
3. Sansing R. C., Guenther D. A. The Valuation Relevance of Reversing Deferred Tax Liabilities. *The Accounting Review*. 2004;79(2):437–451.
4. Guenther D. A., Sansing R. C. Valuation of the Firm in the Presence of Temporary Book-Tax Differences: The Role of Deferred Tax Assets and Liabilities. *The Accounting Review*. 2000;75(1):1–12.
5. Sansing R. C. Valuing the Deferred Tax Liability. *Journal of Accounting Research*. 1998;36(2):357–363.
6. Breitkreuz R., Müßig A. On the fair value accounting of deferred taxes in international accounting. *Journal of Business Administration*. 2011;(81):1225–1256. (In German).
7. Аксентьев А.А. Теория отложенного налогообложения: концептуальные основы и доказательства применимости. *Вестник Томского государственного университета. Экономика*. 2022;(60):141–169. Ak3sent'ev A. A. The theory of deferred taxation: conceptual framework and evidence of applicability. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika = Bulletin of Tomsk State University. Economics*. 2022;(60):141–169. (In Russ.).
8. Black H. A. Interperiod allocation of corporate income taxes; Accounting research study no. 09. URL: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1154&context=aicpa_guides
9. Nurnberg H. Discounting Deferred Tax Liabilities. *The Accounting Review*. 1972;47(4):655–665.
10. Wolk H. I., Tearney M. G. Discounting deferred tax liabilities: review and analysis. *Journal of Business Finance & Accounting*. 1980;7(1):119–133.
11. Findlay M. C., Williams E. E. Discounting deferred tax liabilities: a reply. *Journal of Business Finance & Accounting*. 1981;8(4):593–597.
12. Lemke K. W., Graul P. R. Deferred Taxes — an 'Explicit Cost' Solution to the Discounting Problem. *Accounting and Business Research*. 1981;11(44):309–315.
13. Wolk H. I., Saubert L. K., Tiernan F. M. A further note on discounting deferred taxes. *Journal of Business Finance & Accounting*. 1984;11(2):253–255.
14. Findlay M. C., Williams E. E. Opportunity cost, discounting, and deferred tax liabilities: a final note. *Journal of Business Finance & Accounting*. 1985;12(2):183–185.
15. Brown S., Lippitt J. Are deferred taxes discountable? *Journal of Business Finance & Accounting*. 1987;14(1):121–130.

16. Collins B., Rickard J., Selby M. Discounting of deferred tax liabilities. *Journal of Business Finance & Accounting*. 1990;17(5):757–758.
17. Amir E., Kirschenheiter M., Willard K. The Aggregation and Valuation of Deferred Taxes. *Review of Accounting Studies*. 2001;(6):275–297.
18. Schultz S.M., Johnson R. T. Income tax allocation: The continuing controversy in historical perspective. *Accounting Historians Journal*. 1998;25(2):81–111.
19. Waugh J.B. The Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes: A Proposal. *The Accounting Review*. 1968;43(3):535–539.
20. Graham W.J. Income Tax Allocation. *The Accounting Review*. 1959;34(1):14–27.
21. Sands J.E. Deferred Tax Credits are Liabilities. *The Accounting Review*. 1959;34(4):584–590.
22. Johnson A.W. “More” on “Income-Tax-Allocation” Accounting. *The Accounting Review*. 1961;36(1):75–83.
23. Hill T.M. Some Arguments against the Inter-Period Allocation of Income Taxes. *The Accounting Review*. 1957;32(3):357–361.
24. Jaedicke R. K., Nelson C. L. The Allocation of Income Taxes — A. Defense. *The Accounting Review*. 1960;35(2):278–281.
25. Graul P.R., Lemke K.W. On the Economic Substance of Deferred Taxes. *Abacus*. 1976;12(1):14–31.
26. Colley R., Rue J., Volkan A. Deferred Taxes Revisited. *Journal of Business & Economics Research*. 2004;2(8):13–24.
27. Boe S.R. The discounting controversy of deferred income taxes. *Journal of Accounting Education*. 1989;(7):309–315.
28. Brouwer A., Naarding E. Making deferred taxes relevant. *Accounting in Europe*. 2018;15(2):200–230.
29. Аксентьев А.А. Сущность и классификация отложенных налогов. *Вестник Пермского университета. Серия: Экономика*. 2021;16(4):421–448.
Aksent'ev A.A. Essence and classification of deferred taxes. *Vestnik Permskogo universiteta. Ser. "Jekonomika" = Perm University Herald. ECONOMY*. 2021;16(4):421–448. (In Russ.).
30. Chambers R.J. Tax Allocation and Financial Reporting. *Abacus*. 1968;4(2):99–123.
31. Barton A.D. Company Income Tax and Interperiod Allocation. *Abacus*. 1970;6(1):3–24.
32. Kreuze J. G., Main D. Case for Partial Tax Allocation: Will Enhance Comparability and Add Relevance. *Woman C.P.A.* 1986;48(1):14–19.
33. Raby Wm. L., Neubig R. D. Inter-Period Tax Allocation or Basis Adjustment? *The Accounting Review*. 1963;38(3):568–576.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Андрей Андреевич Аксентьев — магистрант, Кубанский государственный университет, бухгалтер ООО «Перспектива», Краснодар, Россия

Andrei A. Aksent'ev — Master's student of Kuban State University, accountant, LLC “Perspektiva”, Krasnodar, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-0838-4729>

anacondaz7@rambler.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 20.02.2023; после рецензирования 26.04.2023; принята к публикации 03.07.2023.

The article was submitted on 20.02.2023; revised on 26.04.2023 and accepted for publication on 03.07.2023.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The author read and approved the final version of the manuscript

Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения**ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ**

DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-33-44
УДК 657.1.012.1,338.22.021.1(045)
JEL M41, M14, G32

Нефинансовая отчетность и контроль соответствия

Т.Ю. Серебрякова

Чебоксарский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена нефинансовой отчетности (НФО) и проблемным аспектам подтверждения ее качества, правдивости и, главное, объективности. Несмотря на то что наблюдается рост числа организаций, составляющих НФО, информация в ней не вызывает доверия у разумного пользователя. Существуют как минимум два аспекта: первый – достоверности и обоснованности представленных в ней данных и второй – проблема относительно ее заверения, возникающая из-за как стандартизации самой отчетности, так и порядка ее верификации. **Цель** исследования заключается в выработке понимания государством, бизнесом и обществом степени общественной необходимости НФО, а также существующего опыта и возможностей ее регламентации и подтверждения. В процессе исследования использовались такие общенаучные **методы** познания, как системный подход, логическое обобщение, правовой и лингвистический анализ, гипотеза. Преодолеть многие проблемы НФО можно путем стандартизации процедур ее подготовки на международном уровне; при этом проблематика верификации нефинансовой отчетности может быть обозначена отдельно, поскольку она может осуществляться не только под эгидой международной федерации бухгалтеров, но и профессиональными сообществами, а также непосредственно заинтересованными компаниями и их объединениями. Интересен опыт ЕС, продвинувший регламентацию НФО и ее заверение на новый уровень. Однако сомнение в необходимости НФО остается. В Российской Федерации данные НФО можно компоновать для всех уровней хозяйствования и управления с использованием статистического учета, если будет решена проблема определения реального потребителя и оператора (администратора) таких сведений. Верификация данных может быть осуществлена в рамках статистического учета, который коррелирует с бухгалтерским. Для этого следует создать отечественные стандарты аудита статотчетности, доверие к которой неизменно выше, чем к НФО.

Ключевые слова: нефинансовая отчетность; устойчивое развитие; интегрированная отчетность; международные стандарты аудита; международные стандарты, обеспечивающие уверенность; бухгалтерский учет; МСФО; статистический учет

Для цитирования: Серебрякова Т.Ю. Нефинансовая отчетность и контроль соответствия. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(3):33-44. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-33-44

ORIGINAL PAPER

Non-Financial Reporting and Compliance Control

T. Yu. Serebryakova

Cheboksary cooperative institute (branch) of Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia

ABSTRACT

The article is devoted to non-financial reporting (NFR) and problematic aspects of confirming its quality, truthfulness and, most importantly, the objectivity of the NFR. Despite the fact that there is an increase in the number of organizations that are compiling the NFRs, the information there does not inspire confidence in a reasonable user. There are at least two aspects: the first is the reliability and validity of the information presented in it, and the second is the problem concerning its assurance, which arises due to both the standardisation of the reporting itself and the procedure for its verification. The purpose of the study is to develop an understanding by the state, business, and society of the degree of

© Серебрякова Т.Ю., 2023

public necessity of the NFR, as well as the existing experience and possibilities of its regulation and verification. In the process of the research such general scientific methods of cognition as systematic approach, logical generalisation, legal and linguistic analysis, and hypothesis were used. It is possible to overcome many problems of the NFR by standardising the procedures for its preparation at the international level, while the problems of verification of the non-financial reporting can be identified separately, since it can be carried out not only under the auspices of the International Federation of Accountants, which follows from the combination of IFRS – ISA, but also by professional communities, as well as directly interested companies and their associations. The EU experience is interesting, which has advanced the regulation of the NFR and its authorisation to a new level, however, there is doubt about whether the NFR is really necessary. For the Russian Federation, NFR data can be compiled at all levels of the country's economy and management within the framework of statistical accounting, if the problem of determining the real consumer and operator (administrator) of such information is solved. Data verification can be carried out within the framework of statistical accounting, which correlates with accounting. To this end, it is possible and necessary to create domestic standards for auditing statistical reporting, which, by the way, is not certified by anyone, but trust in it is invariably higher than in the NFR, precisely due to consistency with accounting (financial) reporting.

Keywords: non-financial reporting; sustainable development; integrated reporting; International Standards on Auditing; International Standards on Assurance; accounting; IFRS; statistical accounting

For citation: Serebryakova T. Yu. Non-financial reporting and compliance control. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(3):33-44 (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-33-44

ВВЕДЕНИЕ

Согласно ИСО 26000–2012 «Руководство по социальной ответственности» «результативность организации в отношении общества, в котором она функционирует, и ее воздействия на окружающую среду стала крайне важной частью оценки ее общей результативности и способности продолжать функционировать эффективно. В этом частично отражается растущее осознание необходимости поддержания здоровых экосистем, социальной справедливости и хорошего организационного управления. В долгосрочной перспективе все действия организации зависят от благополучия мировых экосистем. Организации все больше подвергаются критике различных заинтересованных сторон»¹. Полагаем это ключевыми установками, которые определяют цель, задачи, структуру и содержание нефинансовой отчетности.

Издание руководства GRI², разработанного Глобальной инициативой по отчетности в 2000 г., получившего международное признание и распространяемого на межгосударственном уровне, послужило основой для понимания предлагаемой новой парадигмы отчетности, раскрывающей

вклад компании в устойчивое развитие и стало наиболее популярным руководством по НФО, отвечая своему функциональному предназначению — стать общепринятой системой нефинансовой отчетности в отношении экономических, экологических и социальных результатов деятельности компаний (триединый итог) в области устойчивого развития.

Сейчас в мире сформировалась тенденция по гармонизации различных стандартов раскрытия нефинансовой информации на базе подходов, включенных в Рекомендации Целевой группы при Совете по финансовой стабильности по раскрытию информации, связанной с климатом (от англ. Task Force on Climate-related Financial Disclosures, TCFD) с целью разработки единого международного стандарта. В ноябре 2021 г. в мандат Фонда МСФО (от англ. IFRS Foundation) был добавлен пункт о формировании стандартов НФО на основе подхода, предложенного пятью разными разработчиками отчетности в области устойчивого развития, а в рамках самого фонда создан новый орган — Совет по международным стандартам отчетности в области устойчивого развития (от англ. International Sustainability Standards Board, ISSB). Перед ним поставлены задачи по определению и внедрению базовых критериев и требований к раскрытию ESG-информации относительно соответствующих рисков и возможностей удовлетворения информационных запросов со стороны инвесторов; проекты требований ISBB после публичных консультаций должны были быть готовы в 2022 г. Было определено, что

¹ ГОСТ Р ИСО 26000–2012. Национальный стандарт Российской Федерации. Руководство по социальной ответственности. Утвержден и введен в действие приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 29.11.2012 № 1611-ст. URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200097847?ysclid=ljeb0dojp1649621824>

² Руководство по отчетности в области устойчивого развития G4. URL: <https://globalreporting.org>

формирование и раскрытие информации должно отвечать потребностям участников рынка капитала (неширокого круга стейкхолдеров) в предполагаемом формате отраслевого и тематического представления.

В проекте российской стратегии развития финансового рынка до 2030 года (далее — Стратегии), представленной Минфином и Банком России на общественное обсуждение, указано, что после появления «единого международного стандарта будет рассмотрен вопрос о закреплении подходов к раскрытию нефинансовой информации в нормах права»³. После обсуждения распоряжения Правительства РФ от 29.12.2022 № 4355-р Стратегия была утверждена; в документе не содержится упоминание о ESG-информации. В нем указано следующее: «Для работы финансового рынка и особенно рынка капитала нужны оперативные, заслуживающие доверия информация и индикаторы финансового и товарного рынков. Наряду с возвращением к раскрытию финансовой отчетности финансовых и нефинансовых организаций Банк России и Правительство Российской Федерации будут проводить работу по созданию отечественной системы таких индикаторов и их администраторов, а также регулированию данной деятельности. Наличие качественных и надежных индикаторов будет способствовать развитию рынка производных финансовых инструментов»⁴. В Стратегии описываются индикаторы оценки состояния финансовых рынков, рекомендуемые к применению Правительством РФ и не содержащие признаков, характерных для нефинансовой отчетности.

Таким образом, с одной стороны, распространение НФО среди бизнес-субъектов и регуляторов их деятельности увеличивается, углубляется понимание необходимости стандартизации ее формирования и верификации для обеспечения доверия общества (как заинтересованной стороны), а с другой стороны, растут противоречия внутри концепции НФО как научно-практической категории. Заметим, что в России намечаются тенденции

ослабления заинтересованности правительства в развитии этой темы.

МЕТОДИКА И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Политико-философское значение действующей концепции устойчивого развития и социальной ответственности бизнес-субъектов вступает в определенное противоречие с необъективностью и научной необоснованностью нефинансовой отчетности, в основе которой не лежат объективные системы сбора и обобщения информации. К последним, в частности, следует отнести методические приемы, аналогичные бухгалтерскому учету, в основу которых должно быть положено конкретное целеполагание — удовлетворение информационных потребностей заинтересованных сторон либо относительно определенного набора объективных показателей, характеризующих или иллюстрирующих достижение целей устойчивого развития (ЦУР), либо в разрезе ESG-информации.

Особое значение для задач подтверждения имеет то обстоятельство, что правила аудита отчетности подробнейшим образом определены и закреплены законом. Для аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности применяются действующие в нашей стране международные стандарты. Вполне понятно, что любые данные, доступные заинтересованным сторонам, подлежат подтверждению независимыми экспертами и, возможно, аудиторами.

Для доверия к публичной информации необходима реализация двух факторов:

- наличие стандартов отчетности;
- наличие стандартов подтверждения.

Международные стандарты в основном применяются для аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, однако в них присутствует несколько стандартов, предназначенных для подтверждения иной финансовой и нефинансовой информации. Их совокупность выделена в отдельную группу под названием «Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность» (МСЗОУ) (см. таблицу). Они могут использоваться не только для аудита, но и для верификации нефинансовой отчетности.

Поскольку утвержденные действующие стандарты не содержат правил, разработанных для аудиторского подтверждения нефинансовой отчетности как таковой, то не может быть и речи об аудите нефинансовой отчетности до момента: 1) ее регламентации и 2) разработки соответствующих стандартов аудита. Однако когда транснациональными

³ Проект распоряжения правительства Российской Федерации. Стратегия развития финансового рынка Российской Федерации до 2030 года. URL: https://cbr.ru/StaticHtml/File/41186/doc_20210913.doc

⁴ Правительство Российской Федерации. Распоряжение от 29.12.2022 № 4355-р «Об утверждении Стратегии развития финансового рынка Российской Федерации до 2030 года». URL: <https://docs.cntd.ru/document/1300462711?ysclid=ljeck24pfa888315634>

**Перечень стандартов по некоторым видам сопутствующих услуг /
List of standards for some types of related services**

Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность (разумную или ограниченную) отчетности, отличной от финансовой	МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов»
	МСЗОУ 3400 «Проверка прогнозной финансовой информации»
	МСЗОУ 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации»
	МСЗОУ 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов»
	МСЗОУ 3420 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг»
	МССУ 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации»
	МССУ 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции»

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

и иными крупными компаниями осуществляется публикация нефинансовой отчетности, возникает обоснованная потребность в ее заверении, т.е. в верификации.

Ныне под устоявшимся термином «верификация» (от лат. Verum — истинный и facere — делать) специалистами понимаются:

- подтверждение того, что заданные требования выполнены, через предоставление объективных свидетельств⁵;
- оценка соответствия продукта, услуги или системы нормам, требованиям, спецификациям или установленным условиям⁶.

Если считать верификацию подтверждением соответствия правилам и требованиям, можно сделать вывод, что речь идет об аудите на соответствие. Если же принять во внимание провозглашенные в МСА концепции аудита финансовой отчетности на основе подходов к ее формированию, исходя из достоверности или соответствия, то тогда для НФО более подходит второй вариант — аудит, исходя из концепции соответствия, что означает, что подтверждение соответствия отчетности правилам формирования происходит в ущерб достоверному представлению, которое не исследуется в данном

случае потому, что отчетность сформирована без полного раскрытия показателей. МСА в этой части устанавливают принципиальные процедуры, обеспечивающие проверку соответствия установленным нормам подготовки и формирования показателей отчетности на основе регистров накопления информации и правил отражения в статьях отчетности их данных. Однако, согласно этому подходу, в ней не раскрываются и при аудите не исследуются детали формирования отчетных данных, позволяющее понять операции и события, повлиявшие на показатели отчетности, и таким образом обеспечивающие их достоверное представление.

Несмотря на то что единые международные правила раскрытия информации в НФО отсутствуют, организации, подготавливающие такую отчетность, действуют по внутренним или отраслевым правилам, формируемым на корпоративном уровне транснациональными и иными заинтересованными экономическими субъектами.

Из имеющихся МСЗОУ (см. таблицу) как минимум два стандарта могут быть применены:

- МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов» — в качестве рамочного;
- МСЗОУ 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов» — как вполне конкретный относительно информации о парниковых газах, так как для контроля за выбросами имеются соответ-

⁵ ISO/IEC/IEEE 24765:2017 “Systems and software engineering”. URL: <https://www.iso.org/standard/71952.html>

⁶ Project Management Institute. A guide to the project management body of knowledge (PMBOK guide). Sixth edition. Newtown Square: Project Management Institute; 760 p.

ствующие международные соглашения в рамках деятельности по улучшению климата.

ОБСУЖДЕНИЕ

Предпосылки и обзор мнений

Отечественная Концепция развития публичной нефинансовой отчетности, опубликованная в 2017 г., свидетельствует, что в 2016 г. в РФ насчитывалось более 160 компаний, которые когда-либо выпускали публичные нефинансовые отчеты: в их числе более 150 коммерческих и менее 10 — некоммерческих организаций⁷. Порядка трети публичных нефинансовых отчетов проходят процедуру независимого подтверждения (заверения). Согласно опубликованным данным по состоянию на 17 апреля 2018 г. начиная с 2000 г. было размещено 73 экологических отчета, 311 социальных, 277 — в области устойчивого развития, 141 интегрированный отчет, 26 отраслевых [1]. Очевидно, что пока нет единых правил формирования показателей GRI, они утверждаются самими субъектами, решившими раскрывать GRI-информацию; то же самое происходит и в отношении форм НФО.

На наш взгляд, совсем не важно, в каком концептуальном поле действует организация, раскрывающая данные сведения: интегрированной отчетности; КСО; устойчивого развития или иных, в том числе отраслевых, холдинговых и тому подобных стандартов. Например, в статье Р.Г. Каспиной и Ж.А. Чистополовой [2] приведены примеры применения нескольких отраслевых стандартов нефинансовой отчетности, используемых нефтяными компаниями. Результаты исследования этих ученых показывают, что только для нефтяной отрасли существует более 10 видов форматов и стандартов, однако большинством компаний используются только 2–3 из них, включая интегрированную отчетность, а также GRI-перечень.

Стандарт МСЗОУ 3000 (пересмотренный) дает возможность подготовить заключение, обеспечивающее либо ограниченную, либо разумную уверенность.

Таким образом, могут быть сформулированы два главных направления верификации:

- на основе порядка формирования заключения по проверяемой НФО — исходя из принципа соответствия;

- по степени предоставляемой уверенности в информации, представленной в НФО, — ограниченной или разумной.

Обратившись к МСЗОУ 3000, можно отметить в нем такое определение: «...характер, сроки и объем процедур, выполняемых в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, меньше, чем для задания, обеспечивающего разумную уверенность, однако они планируются таким образом, чтобы обеспечить уровень уверенности, который практикующий специалист на основании своего профессионального суждения сочтет значимым. Для того чтобы считаться значимым, уровень уверенности, полученный практикующим специалистом, должен способствовать повышению уверенности предполагаемых пользователей в информации о предмете задания до степени явно большей, чем незначительная...».

Наличие стандартов раскрытия нефинансовой информации в русле GRI-данных подводит к пониманию возможности верификации такой отчетности на основе принципов соответствия и ограниченной уверенности аудитора, которая, конечно, может быть увеличена до разумной, но тогда необходимо применить концепцию достоверности к подготовке отчетности организации. При формировании заключения по такой отчетности (раскрывающей достоверно установленную информацию) требуется проведение аудиторских процедур, основанных (и опирающихся) на всесторонней регламентации формирования НФО. Только при этом условии аудитор может проделать процедуры по существу, связанные с исследованием качества учетных данных и их раскрытия, для выводов по направлениям:

- обеспечивается ли надлежащее раскрытие информации, позволяющей понять операции и события, повлиявшие на показатели отчетности;
- обеспечивается ли достоверное представление о них.

Для этого у аудируемого лица должна быть организована система сбора и обобщения первичных данных с целью доказательства формирования конкретных значений показателей этой отчетности. Простое накопление информации, даже основанное на стандартах, разработанных для целей НФО, не даст должной уверенности; сведения должны быть сопоставимы с бухгалтерскими или должны быть получены в собственной системе, но при условии, что она отвечает принципам, присущим системе бухгалтерского учета. Возможно, это вариант управленческого учета, соотношенный и/

⁷ Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «Об утверждении концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации». URL: <https://base.garant.ru/71673686/>

или привязанный к бухгалтерскому по принципу налогового учета, что реализовано в современных программных продуктах.

Информация для раскрытия в НФО должна быть обобщена в учетной системе, обеспечивающей непрерывность ее сбора, документирование на входе в систему, оценку и порядок ее классификации, обобщение и представление на выходе из системы. А это как раз и является основным камнем преткновения в вопросе нефинансовой отчетности.

Другие проблемы, препятствующие продвижению по этому пути, связаны с отсутствием сопоставимости показателей НФО, составленной по различным стандартам. Пока в рамках хотя бы одного типа НФО не будут выработаны не только единые принципы оценки, накопления, обобщения и раскрытия информации, но и методики ее представления, даже наличие заключения аудитора не обеспечит сопоставимость данных различных компаний.

Из материалов всемирно известных инициатив, а также из докладов, сделанных в рамках научных мероприятий в Финансовом университете в 2022 г., очевидно, что настало время для более четкого разграничения или, наоборот, объединения видов нефинансовой отчетности. Публикации зарубежных ученых, в которых анализируется проблематика одного из видов нефинансовых отчетов — интегрированных отчетов, размещенных европейскими финансовыми институтами, отражают некоторые закономерности. Наиболее раскрываемыми сведениями являются данные об изменении климата и связанной с этим деятельности. По частоте отражения-различной информации на первом месте в них находится тематика доступной и чистой энергии, далее (по убыванию упоминания) раскрываются: борьба с голодом, подводный мир, жизнь на суше, мир, справедливость и усиление регламентации. Из 17 возможных ЦУРов обычно освещаются только 6, да и то не всеми компаниями и не по всем одновременно [3]. В ряде публикаций явно заметен взгляд на корпоративную финансовую отчетность и все, связанное с ней, как на мейстрим, очередную модную теорию, которой необходимо следовать [4]. Мнение некоторых ученых сводится к тому, что, соглашаясь с возможностью использования в стратегиях организаций идей устойчивого развития и интеграции рисков в управление на фоне необходимости придерживаться социальной ответственности, следует разделять модели создания ценности и устойчивого развития [5].

В публикациях отечественных авторов [2, 6–13] говорится о том, что, поскольку имеется множество отраслевых стандартов, определяющих, какую именно информацию следует раскрывать для конкретной отрасли, целесообразнее разрабатывать НФО, опираясь на отраслевой подход. Это логично, поскольку в пределах отрасли проще добиться унификации данных и форм отчетности с точки зрения однотипных операций и соответствующих им достижений и рисков. В настоящее время внутриотраслевой стандартизации не происходит — это действительно сложный и затратный процесс. Однако вполне реально осуществить (и это имеет место) стандартизацию внутри групп компаний, представляющих собой крупнейшие холдинги в добывающих и перерабатывающих отраслях. Именно такие структуры в первую очередь заинтересованы в раскрытии информации о своей роли в улучшении экологии, росте социального благополучия и удовлетворении общественных потребностей.

В соответствии с распоряжением Правительства РФ «О Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плане мероприятий по ее реализации»⁸ верификация возможна двумя способами: путем общественного или профессионального заверения. Первое может проводиться авторитетным органом на основе открытой методологии с использованием публичных процедур. Такую верификацию обычно проводил Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП). Профессиональное заверение, как указано в вышеназванном документе, должно осуществляться профессиональными организациями по соответствующим стандартам. В качестве примера приводится конкретный международный стандарт МСЗОУ 3000 (от англ. ISAE-30000); МСЗОУ 3410 же, который необходимо применять в конкретных отраслях, не упоминается.

Практика верификации

Рассмотрим некоторые проблемы, связанные с ESG-отчетностью. Наиболее часто используемый вид НФО — это отчет по стандарту GRI (Global Reporting Initiative). В нем же содержится рекомендация заверять отчет внешними специалистами с применением к ним критериев-принципов:

⁸ Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «О Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плане мероприятий по ее реализации». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71573686/?ysclid=ijftymn3a4156983525>

независимость, компетентность, «верифицируемость» (т.е. использование им документно-ориентированного подхода, основанного на систематизации, доказательствах и т.п.). Аналогичная ситуация складывается и в отношении набора стандартов CDP (Carbon Disclosure Project). Примечательно, что в Руководстве к ним зафиксирован конкретный перечень стандартов, возможных к применению для верификации CDP-отчетности. Однако конкретной методики верификации ни один из них не содержат.

На волне создания специального комитета по стандартизации НФО на базе МСФО наиболее передовым в вопросе верификации можно считать стандарт Integrated Reporting, (пер. с англ. — интегрированная отчетность), развивающий модель, объединяющую финансовую и нефинансовую отчетности. Но еще дальше в решении данного вопроса продвинулась система стандартов Account Ability (пер. с англ. — социальная отчетность), в состав которой недавно ввели документ, посвященный верификации, — AA1000AS. Согласно ему предполагается использование двух видов подтверждения — высокого и среднего, в зависимости от глубины проверки. По первому типу проверяется соответствие отчета принципам стандартов Account Ability, при применении второго добавляется проверка надежности и качества информации.

В существующих подходах к верификации проблематика возможности надежного подтверждения связана с необходимостью регламентации и контроля учетных процедур сбора данных. Таким образом, прослеживаются подходы, характерные для аудита финансовой отчетности, что согласуется с вышесказанным: исходя из принципа подтверждения соответствия и из принципа подтверждения достоверности, т.е., по аналогии с Account Ability, в зависимости от глубины раскрытия информации в НФО.

Европейский опыт внедрения ESG-раскрытия (в качестве самостоятельного субъекта при подготовке НФО) связан с пониманием необходимости серьезного государственного регулирования. В Евросоюзе утверждена и исполняется Директива о нефинансовой отчетности 2014/95/EU (NFRD), в соответствии с которой осуществляется контроль представления нефинансовой отчетности либо как части общего, либо самостоятельного отчета. При этом речь о подтверждении ее содержания не идет. В то же время в директиве NFRD содержатся положения, предусматривающие разработку собственных, более строгих требований в отношении НФО.

В зависимости от точки зрения по этому вопросу государства — члены ЕС разделились на три группы:

- с минимальными требованиями к содержанию НФО: Германия, Швеция, Австрия, Чехия, Португалия, Греция и др.;
- с расширенными требованиями: Бельгия, Дания, Британия, Финляндия, Нидерланды и др.;
- с обязательной верификацией НФО независимым аудитором: Испания, Франция, Италия [14].

За неисполнение обязанностей по представлению нефинансовой отчетности в странах Евросоюза предусмотрены штрафы, а ее публикация, напротив, поощряется. Обязательность применения директивы NFRD распространяется на крупнейшие компании, причем в наиболее развитых странах ЕС (Германии, Франции, Бельгии, Дании, Великобритании, Австрии, Испании, Швеции и др.) существует практика передачи своей отчетности специальным некоммерческим организациям для анализа и подтверждения в соответствии ISAE-3000.

Практически постоянно нефинансовая информация, раскрываемая в качестве разделов в годовых отчетах компаний, подпадает под требования Бухгалтерской директивы 2013/34/EU⁹. Кроме того, страны из первого списка (Германия, Швеция, Австрия, Чехия, Португалия, Греция и др.) адаптировали к ней пересмотренный аудиторский стандарт ISA720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», в котором сказано: «...устанавливаются обязанности аудитора в отношении прочей информации, как финансовой, так и нефинансовой (отличной от финансовой отчетности и аудиторского заключения об этой отчетности), включенной в годовой отчет организации. Годовой отчет организации может представлять собой один документ или совокупность нескольких документов, предназначенных для одной и той же цели»¹⁰. Там же значится, что обязанности аудитора в соответствии со стандартом не представляют собой задание, обеспечивающее уверенность в отношении прочей

⁹ Директива Европейского Парламента и Совета Европейского Союза 2013/34/ЕС от 26.06.2013 о годовой финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах некоторых типов компаний, о внесении изменений в Директиву 2006/43/ЕС Европейского Парламента и Совета ЕС и об отмене Директив 78/660/ЕЭС и 83/349/ЕЭС Совета ЕС. URL: <https://base.garant.ru/71882188/ae742973025e8dd281503080d4be43e3/>

¹⁰ Международный стандарт аудита (МСА) 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации». URL: <https://www.consultant.ru/law/hotdocs/56751.html>

информации, и не налагают на аудитора обязательств по получению уверенности в отношении нее. Вместе с тем аудитор должен ознакомиться с прочей информацией и сделать следующие выводы:

- имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и финансовой отчетностью;
- имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и знаниями, полученными аудитором в процессе аудита;
- вероятно, имеются существенные несоответствия;
- нет ли вероятности искажения прочей информации.

Во всех указанных случаях аудитор обязан предоставлять заключение с учетом выводов по прочей информации. Таким образом, конвергенция финансовых и нефинансовых данных в годовых отчетах или разделах НФО, прилагаемых к отчетности, уже имеет место в европейских компаниях, и описанный стандарт призван обеспечить непротиворечивость информации.

В апреле 2021 г. опубликован проект новой директивы по нефинансовой отчетности Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)¹¹ (далее — Директива), где помимо увеличения числа компаний, подпадающих под обязательное заверение НФО, планируется ряд нововведений. Во-первых, как и в МСЗОУ 3000, выделяются два основных вида заверения ESG-отчетности: ограниченное (от англ. Limited Assurance) и разумное (от англ. Reasonable Assurance). Во-вторых, изучению могут быть подвергнуты полнота отчета об устойчивом развитии или его части; конкретные аспекты ESG и/или ключевые показатели; эффективность и стандартизация бизнес-процессов и др.

Для заключений обязательным становится наличие вывода о том, является ли представленная информация справедливой и достоверной, подготовленной в соответствии с использованными правилами и критериями, включая структуру отчетности, стандарты и/или нормативные акты, послужившие для нее основой. Разумное заверение по сравнению с ограниченным требует большего количества процедур, в том числе по выявлению и оценке рисков, связанных с тем, что любые вопро-

сы могут быть неверными. Кроме того, осуществляется тестирование операционной эффективности системы внутреннего контроля компании и процедуры по существу.

В соответствии с Директивой НФО включается в отчет руководства компании, но при этом обязательным является ограниченный уровень уверенности. Сами заверения могут реализовываться путем интеграции в аудиторский отчет, с привлечением ключевого партнера по аудиту, а сфера охвата должна учитывать таксономию ЕС и процесс определения ключевой релевантной информации.

Набор тем, которые находят отражение в отчетах компаний, включает такие, как охрана окружающей среды; социальная ответственность и отношение к сотрудникам; соблюдение прав человека; борьба с коррупцией и взяточничеством; представительство в советах директоров компаний (с точки зрения возраста, пола, образования и профессиональной подготовки). С 2023 г. указанная Директива вошла в состав первого набора стандартов; начало применения второго их перечня — 2024 г. Директива распространяется на 49 000 компаний, охватывающих 75% рынка.

Резюмирующие положения

Подчеркнем, что ныне существует довольно большое количество концепций НФО, при этом некоторые из них предполагают опору не только на свершившиеся факты, но и на стратегические намерения, а также направлены на выявление и раскрытие угроз и рисков. В то же время сам спектр информации широк и охватывает не только фактические, но и прогнозные данные, оценить достоверность которых еще более проблематично. Причины этого понятны, и основная — отсутствие факта хозяйственной жизни (деятельности). Однако одно дело — организовать сбор и обработку сведений о реальных событиях, многие из которых зафиксированы в бухгалтерском учете, и совсем иное — получить данные о несуществующих возможностях и, соответственно, рисках. Конечно, если рассматривать такую отчетность как необходимость, то должны (и могут) быть разработаны относительно объективные способы получения и подачи информации. Целесообразным будет введение различий: если речь идет о достижениях за период — это один формат; если о рисках — иной; если же во главу угла ставится стратегия, то необходимы совершенно другие подходы.

¹¹ Директива по корпоративной отчетности в области устойчивого развития (CSRD). URL: <https://kpmg.com/ie/en/home/insights/2021/04/corporate-sustainability-reporting-directive-csrd.html>

В первом случае можно обойтись обеспечением сопоставимости с финансовой отчетностью и применить МСА 702; во втором — возникает вопрос: как отделить фантазии от реальности и заверить их?; в третьем — следует использовать подход, аналогичный применяемому к бюджетированию и контролю за ним (оценка исполнения). В результате возникают три различные парадигмы и, соответственно, должны существовать соответствующие линейки стандартов НФО и аудита (или верификации).

Таким образом, напрашивается не новый, но в совокупности с возможностями применения имеющихся стандартов аудита однозначный вывод — верификацию нефинансовой отчетности по свершившимся фактам можно проводить с использованием инструментов международных стандартов МСА, сопутствующих услуг, МСЗОУ. В качестве объектов аудита могут выступать либо отчеты, сформированные в соответствии с отраслевыми стандартами НФО и регламентами холдингов, либо части, включаемые в отчет руководства, составленные согласно стандартизации соответствующих холдингов. Это необходимое условие для обеспечения обоснованности и документальной подтвержденности нефинансовой отчетности.

Не следует забывать, что бизнес в целом создается собственником не для того, чтобы удовлетворять общественные потребности — для этого существует государство. Закономерно, что коммерческая организация, преследуя цель получения прибыли для себя, должна делиться, отдавая известную часть в виде налогов и проявлений меценатства на общественные нужды.

Между тем на практике модель бывает гораздо сложнее, поскольку бизнес — более комплексный и сложный, экологически вредный, в связи с чем государство встает перед выбором: убрать такое нежелательное производство, повысить налог, заставить уменьшить вредоносность или осуществить и то и другое. В любом случае именно оно определяет и контролирует выполнение предписаний. Допустим, из-за вредоносности данного субъекта бизнеса другие стали покидать определенную территорию в поисках более безопасной среды, тогда власти должны восполнить налоги либо сделать иной выбор. Показания приборов, контролирующей окружающую среду вокруг предприятий этого бизнес-актора, могут иллюстрировать ущерб, но он сам — настаивать (и это подтверждается независимыми экспертами), что ежегодно тратит на экологию большие средства. А теперь представим,

что иные бизнес-субъекты заинтересовались вредом, приносимым этим бизнесом, и начали добиваться его уничтожения (отчитываясь о своих достижениях), несмотря на то, что существуют за счет контрактов с ним, обеспечивая свои максимальные потребности. Они также находятся в цепочке и наносят ущерб окружающей среде, но расходуют на ее восстановление меньше средств. Между тем, леса редуют, пруды мелеют и т.д. Таким образом, налицо иллюстрация всей тщетности раскрытия фрагментарной информации отдельным бизнес-субъектом вне связи с общими задачами государства и понижением критериев оценки общего состояния среды обитания и динамических процессов в ней.

Результаты нашего исследования убеждают, что к регулированию процессов, связанных с ЦУР, необходимо применить системный подход с установлением ключевых показателей их достижения для оценки контролирующими субъектами, имеющими соответствующие полномочия для регулирования. Полагаем, что в этом случае учетной системой может быть статистический учет, а администратором — Министерство экономического развития.

Цели устойчивого развития были разработаны Генеральной ассамблеей ООН еще в 2015 г., но для их реального достижения во всемирном масштабе следует наладить управление этим процессом и определить контрольные показатели в разрезе территорий. Каждая страна должна иметь конкретные ориентиры, чтобы продумать стратегию их достижения и распределить задачи между субъектами из различных сфер деятельности. В нашей стране такая работа ведется. Предприятиям тех регионов, экология которых страдает, направляются задания по реализации мероприятий по снижению негативного воздействия на природную среду, выполнение которых контролируется. В результате регион (территория) добивается улучшения качества жизни. И организации — потенциальные загрязнители действительно отчитываются об определенных экологических показателях. Эти сведения собираются органами статистики, и поскольку именно они имеют возможность обобщать необходимые сведения по ЦУР, следует более четко определять состав показателей и целевые задания. На уровне организаций необходимые данные имеются в бухгалтерском (но не финансовом) учете, и их можно обобщать. Соответственно, можно включить в бухгалтерскую (финансовую) отчетность разделы по раскрытию информации, идентифицированной в бухгалтерском учете, чтобы преодолеть проблемы верификация.

Этот аспект не касается отчетности по рискам и стратегии — она в целом является наиболее сложно верифицируемой частью НФО, и для верификации этих данных требуется специальный стандарт аудита, обеспечивающий ограниченную уверенность. По-нашему мнению, такого рода отчетность не должна заверяться и раскрываться, будучи коммерческой тайной в истинном смысле. Если же таковое случается, то к этой информации не может быть доверия, поскольку недальновидно публично признаваться в своих опасениях (риски) и истинных намерениях (стратегия). В бухгалтерском учете накапливаются все сведения о хозяйственных тратах. Иное — оценочные значения. Они чаще всего субъективны, но их определение значимо для общества. Однако события, которые происходят в периоды финансовых кризисов, выявляют их недостоверность, несмотря на заверения аудита, и, следовательно, ненужность и опасность именно оценочных значений. Этот вопрос остается открытым, поскольку обеспечить уверенность в данном случае проблематично.

ВЫВОДЫ

В силу отсутствия конкретных единых стандартов НФО и аудита для НФО проблемы ее верификации до сих пор остаются во-многом нерешенными. Существующие МСА в рамках МСЗАУ позволяют подтверждать нефинансовую отчетность, однако это, исходя из принципа соответствия, дает в отношении нее лишь ограниченную уверенность. Основой верификации является наличие формализованности данных, представляемых в НФО, что может быть обеспечено применением жесткой учетной системы. Поскольку все хозяйственные факты отражаются в бухгалтерской отчетности, нефинансовую информацию в области ЦУР можно обособить в ее рамках.

Если нефинансовую информацию для целей верификации, которая не может быть отражена в бухгалтерском учете, невозможно учесть в существующих системах, следует их создать. В нашей стране развит статистический учет, в котором обобщаются данные, контролируемые ЦУР, но вопросы их достаточности или потребности в иной информации следует решать на государственном законодательном уровне; при этом стандарты НФО должны быть разработаны под эгидой Комитета по финансовой отчетности при федерации бухгалтеров и аудиторов.

3 ноября 2021 г. произошло официальное расширение мандата Фонда МСФО (от англ. IFRS Foundation). Ряд представителей CDSB, Совета по МСФО, TCFD, VRF (включает IR и SASB) и Всемирного экономического форума (WEF) [2] вошли в группу по созданию стандартов нефинансовой отчетности, однако уже высказываются сомнения в работоспособности такого органа в связи с имеющимися различиями в подходах к НФО. Разработчики наиболее известных видов нефинансовой отчетности — КСО (CSR), интегрированной (IR), устойчивого развития (SASB) — выступают против передачи функций комитету МСФО, полагая, что подходы к НФО настолько отличны от бухгалтерского, что специалисты по финансовой отчетности не смогут подойти к унификации должным образом. Между тем, несмотря на имеющиеся различия в концепциях, провозглашенных КСО, ИО, УР, очевидно, что для дальнейшего продвижения необходимы общий подход, унификация и денежное измерение.

Учитывая, что ЕС сосредоточен на отчетности в формате ESG, и им предприняты решительные шаги как по регламентации ESG-отчетности, так и ее верификации, существует надежда, что ЕС удастся выстроить систему, способную обеспечить достоверность НФО и ее верификацию; при этом целесообразно создать соответствующий МСА или комплекс стандартов, что способствовало бы окончанию дискуссии по этому вопросу.

Стратегия развития российского финансового рынка до 2030 г. утверждена распоряжением Правительства РФ от 29.12.2022 № 4355-р, и в ее финальном варианте раскрытие ESG-информации для финансовых субъектов России не предусмотрено; в документе указан лишь перечень показателей для оценки результатов деятельности компаний финансового рынка.

С учетом происходящего в мире возникает сомнение, насколько актуальными являются предлагаемые международными институтами форматы нефинансовой и финансовой отчетности, поскольку некоторые положения последней, скорее всего, искажают, нежели делают достоверными и прозрачными данные об имуществе и обязательствах, финансовом результате и капитале. Не пора ли осознать, какие сведения необходимы российскому правительству и министерствам для эффективного управления, и уже в соответствии с ними разработать адекватные системы учета и отчетности. Проблемой НФО для РФ является отсутствие реальной необходимости в такой отчетности для внутренних целей;

сейчас требуемые данные на макроуровне обобщаются в статистическом учете, однако при этом их источниками являются коммерческие организации. В связи с этим предлагаем два направления развития: первый — финансовую отчетность дополнить специальными разделами, имея в виду, что каждый факт, в том числе экологической и социальной направленности, находит свое отражение в бухгалтерском учете; второй вариант — формировать

статотчетность по направлениям НФО и обобщать информацию на микро- и макроуровнях. В любом случае данные в нефинансовой отчетности должны быть сопоставимы с иными видами отчетности. Проблема учета человеческого, интеллектуального, экологического и других видов капитала может быть эффективно преодолена лишь в рамках управленческого учета для решения аналитических задач корпоративного управления.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Сенаторова Е.А. Нефинансовая отчетность: международный контекст, российская практика. *Корпоративные финансы*. 2018;12(3):80–92.
2. Каспина Р.Г., Чистополова Ж.А. Развитие системы нефинансовой отчетности нефтяных компаний. *Учет. Анализ. Аудит*. 2022;9(2):33–41.
3. Hassan A. N.O., Györi Z., Abdelrahman R. E.K. Sustainable Development Goals Disclosure Practices through Integrated Reporting: An Empirical Analysis on European Financial Institution. URL: <https://www.semanticscholar.org/paper/Sustainable-Development-Goals-Disclosure-Practices-Hassan->
4. Khan M., Lockhart J., Bathurst R. A multi-level institutional perspective of corporate social responsibility reporting: A mixed-method study. *Journal of Cleaner Production*. 2020;(265):121739.
5. Adams C.A. The sustainable development goals, integrated thinking and the integrated report. URL: https://www.icas.com/_data/assets/pdf_file/0010/336475/SDGs-and-the-integrated-report_full17.pdf
6. Левина В.С. Зарубежная практика регулирования и тенденции формирования нефинансовой отчетности. *Актуальные вопросы современной экономики*. 2021;(5):537–553.
7. Андрианова Е.В., Щербаченко П.С. Сравнительный анализ международных стандартов в области нефинансовой отчетности и практика их применения. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2021;2(4):146–152.
8. Ушанов И.Г. Отраслевая структура публичной нефинансовой отчетности в российской федерации: эволюция и направления совершенствования. *Аудит*. 2022;(4):56–60.
9. Штиллер М.В. Отражение влияния рисков в финансовой и нефинансовой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2022;9(2):50–60.
10. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Стандарты нефинансовой отчетности для публичных компаний: тренды развития. *Самоуправление*. 2022;(3):31–34.
11. Сафонова И.В. Нефинансовая отчетность в фокусе esg-трансформации: глобальная повестка. *Аудиторские ведомости*. 2021;(4)28–33.
12. Малиновская Н.В. Трансформация глобального регулирования нефинансовой отчетности. *Экономические науки*. 2022;(207):114–116.
13. Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Исследование практики подтверждения (заверения) нефинансовой отчетности. *Вестник Алтайской академии экономики и права*. 2022;(8–2):171–176.
14. Титенков А. Верификация (аудит) ESG-отчетности. Как и зачем. URL: https://gaap.ru/articles/Verifikatsiya_audit_ESG_otchetnosti_Kak_i_zachem/?id=164717&onprint=YES

REFERENCES

1. Senatorova E. A. Non-financial reporting: international context, Russian practice *Korporativnye finansy = Journal of Corporate Finance Research*. 2018;12(3):80–92. (In Russ.).
2. Kaspina R. G., Chistopolova Zh. A. Development of a non-financial reporting for oil companies. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(2):33–41. (In Russ.).
3. Hassan A. N.O., Györi Z., Abdelrahman R. E.K. Sustainable Development Goals Disclosure Practices through Integrated Reporting: An Empirical Analysis on European Financial Institution. URL: <https://www.semanticscholar.org/paper/Sustainable-Development-Goals-Disclosure-Practices-Hassan->
4. Khan M., Lockhart J., Bathurst R. A multi-level institutional perspective of corporate social responsibility reporting: A mixed-method study. *Journal of Cleaner Production*. 2020;(265):121739.

5. Adams C.A. The sustainable development goals, integrated thinking, and the integrated report. URL: https://www.icas.com/_data/assets/pdf_file/0010/336475/SDGs-and-the-integrated-report_full17.pdf
6. Levina V.S. Foreign practice of regulation and trends in the formation of non-financial reporting. *Aktual'nye voprosy sovremennoi ekonomiki = Actual Issues of the Modern Economics*. 2021;(5):537–553. (In Russ.).
7. Andrianova E.V., Shcherbachenko P.S. Comparative analysis of international standards in the field of non-financial reporting and the practice of their application. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and management: problems, solutions*. 2021;2(4):146–152. (In Russ.).
8. Ushanov I.G. Branch structure of public non-financial reporting in the Russian Federation: evolution and directions of improvement. *Audit = Audit*. 2022;(4):56–60. (In Russ.).
9. Stiller M.V. Reflection of the impact of risks in financial and non-financial reporting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2022;9(2):50–60. (In Russ.).
10. Bulyga R.P., Safonova I.V. Standards of non-financial reporting for public companies: development trends. *Samoupravlenie = Self-government*. 2022;(3):31–34. (In Russ.).
11. Safonova I.V. Non-financial reporting in the focus of ESG transformation: global agenda. *Auditorskie Vedomosti = Audit Journal*. 2021;(4)28–33. (In Russ.).
12. Malinovskaya N.V. Transformation of global regulation of non-financial reporting. *Ekonomicheskie nauki = Economic sciences*. 2022;(207):114–116. (In Russ.).
13. Bogataya I.N., Evstafyeva E.M. Study of the practice of confirmation (assurance) of non-financial reporting. *Vestnik Altaiskoi akademii ekonomiki i prava = Bulletin of the Altai Academy of Economics and Law*. 2022;(8–2):171–176. (In Russ.).
14. Titenkov A. Verification (audit) of ESG reporting. How and why. URL: https://gaap.ru/articles/Verifikatsiya_audit_ESG_otchetnosti_Kak_i_zachem/?id=164717&onprint=YES (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Татьяна Юрьевна Серебрякова — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры экономики, Чебоксарский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, Чебоксары, Россия

Tatyana Yu. Serebryakova — Dr. Sci (Econ), Professor, Professor Department of economics, Chair of Cheboksary cooperative institute (branch) of Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia

<http://orcid.org/0000-0003-3823-8447>

tserebryakova@ruc.su

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 28.02.2023; после рецензирования 25.04.2023; принята к публикации 03.07.2023.

The article was submitted on 28.02.2023; revised on 25.04.2023 and accepted for publication on 03.07.2023.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The author read and approved the final version of the manuscript

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-45-57

УДК 33Ф71(045)

JEL M42, M54

Организация внутреннего контроля и финансового аудита в организациях бюджетной сферы

И.Д. Демина, Т.И. Кришталева

Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Целью исследования является анализ проблем, связанных с порядком организации внутреннего контроля и финансового аудита в организациях бюджетной сферы. Авторами показано, что внутренний контроль как процесс взаимосвязанных действий обеспечивает снижение риска в ходе достижения учреждением желаемых результатов своей деятельности. Уровень внутреннего контроля оценивается в ходе мероприятий, проводимых по линии Федерального казначейства и государственного (муниципального) финансового контроля и внутреннего финансового аудита. В статье приведен порядок разработки Положения о внутреннем контроле; отражены основные отличительные признаки внутреннего контроля и внутреннего финансового аудита; сформирована классификация нарушений (рисков) ведения бюджетного (бухгалтерского) учета и составления отчетности, а также порядок составления аудиторского заключения. В исследовании показано, что для быстрого нахождения проблемных зон и принятия управленческих решений на основании выявленных факторов необходимо усиление электронного SMART-контроля (контроллинг) и учета государственных финансов и, соответственно, проведение всесторонних научных изысканий по перспективным направлениям. При подготовке и написании статьи использовались **методы** систематизации, сравнения, группировки информации. Практическая значимость заключается в применении выводов и предложений, сделанных по результатам исследования, в целях совершенствования внутреннего контроля и аудита, что позволит заинтересованным пользователям получить более достоверную и понятную информацию для принятия на ее основе управленческих решений. Статья предназначена широкому кругу читателей, студентам, аспирантам, занимающихся проблемами внутреннего контроля.

Ключевые слова: бюджетная сфера; финансовый контроль; внутренний финансовый аудит; бюджетный (бухгалтерский) учет; нарушения (риски); бюджетная отчетность; аудиторское заключение

Для цитирования: Демина И.Д., Кришталева Т.И. Организация внутреннего контроля и финансового аудита в организациях бюджетной сферы. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(3):45-57. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-45-57

ORIGINAL PAPER

Organisation of Internal Controls and Financial Audits in the Public Sector Organisations

I.D. Demina, T.I. Krishtaleva

Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

The **purpose** of the study is to analyze the problems associated with the way internal control and financial auditing are organised in budgetary and public sector organisations.

The authors show that internal control, as a process of interrelated actions, ensures risk reduction in the course of achieving the desired results of the institution's activities. The level of internal control is assessed during the activities carried out through the Federal Treasury and State (municipal) financial control and internal financial audit. The article describes the procedure for the development of the Regulations on internal Control; reflects the main distinguishing features of internal control and internal financial audit; a classification of violations (risks) of budget (accounting) accounting and reporting has been formed, as well as the procedure for drawing up an audit opinion. The study shows that in order to quickly find problem areas and make management decisions

© Демина И.Д., Кришталева Т.И., 2023

based on the identified factors, it is necessary to strengthen electronic SMART control (controlling), accounting for public finances, and, accordingly, conduct comprehensive scientific research in promising areas. **Methods** of systematisation, comparison, grouping of the information were used in the preparation and writing of the article. The practical significance lies in the application of conclusions and proposals made on the results of the study to improve internal control and audit, which will allow interested users to obtain more reliable and understandable information to make management decisions based on it. The article is intended for a wide range of readers, undergraduate and graduate students dealing with the problems of internal control

Keywords: budgetary area; financial control; internal financial audit; budgetary (accounting) accounting; violations and irregularities (risks); budget reporting; audit opinion

For citation: Demina I.D., Krishtaleva T.I.. Organisation of internal controls and financial audits in the public sector organisations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(3):45-57. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-45-57

ВВЕДЕНИЕ

Внутренний контроль в организациях бюджетной сферы является необходимым элементом управления, помогающим обеспечивать качественное выполнение задач и достижение целей. Постоянное развитие самого процесса контроля позволяет учреждениям минимизировать риски, своевременно выявлять и устранять нарушения и недостатки в своей деятельности, повышать ее эффективность. В настоящее время ведется большая работа по совершенствованию Бюджетного кодекса, федеральных стандартов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля и внутреннего финансового аудита. Последний позволяет оценить эффективность контрольных механизмов в учреждении и выявить возможные недочеты и риски, помочь определить области, требующие дополнительных усилий по улучшению и оптимизации рабочих процессов.

Между тем, на практике проблемой нередко становится ситуация, когда сложно понять, что за данные и из какой конкретной информационной системы следует использовать для контрольной деятельности. Чаще всего получение достоверных, понятных сведений обеспечивается внедрением системы SMART-контроля в рамках проекта Минфина России «Электронный SMART-контроль (контроллинг) и учет государственных финансов для управленческих решений»¹, что является важным шагом в развитии и совершенствовании внутреннего контроля в организациях, поскольку помогает не только автоматизировать процессы

контроля и анализа результатов (что значительно экономит время и усилия), но и обеспечивает своевременное выявление проблем и недочетов в работе с тем, чтобы принимать необходимые меры для их устранения.

МЕТОДИКА И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В настоящее время (в соответствии с законодательством) внутренний контроль обязаны проводить все организации бюджетной сферы — это требование закреплено в ст. 19, п. 20, 23 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ² «О бухгалтерском учете», а также в п. 9 «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» Стандарта государственного сектора (СГС) «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»³.

Согласно пп. «е» п. 9 СГС «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» субъектом учета утверждаются порядок организации и обеспечения (осуществления) внутреннего контроля. Внутренний контроль — это контроль (в том числе внутренний финансовый) совершаемых фактов хозяйственной жизни и внутренних процессов субъекта учета (казенного, бюджетного или автономного учреждения), осуществляемый в це-

¹ Электронный SMART-контроль (контроллинг) и учет государственных финансов для управленческих решений. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/projects/electronic_SMART_control/?ysclid=liahyf0evl45663457

² Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (последняя редакция). Ст. 19, п. 20, 23. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/?ysclid=lhkc461s6c198444615

³ Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256н (ред. от 30.06.2020) «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»» (зарегистрировано в Минюсте России 27.04.2017 № 46517). Пункт 9. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216121/?ysclid=lhkc6te9qi569491795

лях соблюдения установленных нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, требований к ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На практике оформить порядок организации и проведения внутреннего контроля в бюджетном учреждении можно в виде Положения о внутреннем контроле (далее — Положение). При этом учреждение имеет возможность самостоятельно определить, кем он совершается:

- отдельным сотрудником, чья должность будет именоваться «ревизор»;
- отделом, состоящим из нескольких человек (обычно создается в больших учреждениях, где один сотрудник с задачей по проведению внутреннего контроля справиться не в состоянии) [1].

При разработке Положения в бюджетном учреждении необходимо учитывать вид и сферу деятельности последнего, рекомендации учредителя, объем выполняемых задач и государственного заказа, а также организационную (в том числе финансовую) структуру и др.

Положение о внутреннем контроле, в соответствии с требованиями нормативно-правовых актов, может определять:

- цели, функции (права и обязанности), задачи ревизора (контрольно-ревизионного отдела);
- требования к ревизору (сотруднику контрольно-ревизионного отдела) (уровень образования, стаж, отсутствие судимости и др.);
- мероприятия, совершаемые в ходе контрольной деятельности;
- методы действия ревизора (контрольно-ревизионного отдела) при выполнении возложенных на него функций и задач;
- подчиненность и подотчетность ревизора (руководителя контрольно-ревизионного отдела);
- обязанность ревизора (руководителя контрольно-ревизионного отдела) информировать о выявленных нарушениях руководителя учреждения;
- порядок оформления результатов контрольных мероприятий (может быть приведена форма акта, заполняемая по итогам проверки);
- порядок составления отчетности (отчета) о работе ревизора (контрольно-ревизионного отдела) [1].

Структура Положения о внутреннем контроле

Главные цели и задачи внутреннего контроля бюджетного учреждения. указываются в общей части Положения — их следует распределить по степени приоритетности. Там же можно привести нормативно-правовые акты, на требования которых опирается система внутреннего контроля бюджетного учреждения [2].

Раздел «Организация системы контроля» разрабатывают, исходя из целей и задач; поскольку они влияют на выбор конкретных мероприятий. В нем указывают типы внутреннего контроля, соответствующий им перечень мероприятий, а также правила и методы проведения последних: периодичность; порядок взаимодействия с должностными лицами или подразделениями при проверке [2].

Подробно следует описать процедуры и объекты контрольных мероприятий: например, разбить их на отдельные пункты и в каждом указать непосредственный предмет проверки и последовательность действий. Список объектов лучше вынести в отдельный раздел, отметив, какими документами будут оформлены результаты. Целесообразно зафиксировать порядок утверждения программы проверок (например, приказом руководителя бюджетной организации); если они предусмотрены планом, можно принять форму документа — графика их проведения, содержащего: объект и срок проверки; период, за который она будет проводиться, список ответственных лиц. График можно оформить в самом Положении или утвердить отдельно приказом руководителя.

В разделе объектов контроля и видов контрольных мероприятий прописывают подробный перечень первых. Например, целевое и эффективное использование средств; операции по приносящей доход деятельности; сметные и плановые документы (план ФХД, бюджетная смета, нормы расходов, расчет плановой и нормативной себестоимости); правильность отражения объектов учета; оформление первичных документов и регистров бухгалтерского учета; операции с наличными и безналичными денежными средствами; документы по организации учета, составлению и представлению отчетности. К последним относятся: Положение о комиссии по поступлению и выбытию активов, а также об инвентаризационной комиссии; исполнение договоров и контрактов; плановые документы и от-

четность, отражающие достоверность показателей объемов выполненных работ и оказанных услуг, соответствие данных бухгалтерской, бюджетной, статистической, налоговой и другой отчетности данным учета, а также материальные ценности (полноту оприходования, сохранность и фактическое наличие по данным инвентаризации), обязательства (наличие, причины образования и своевременность погашения задолженности, расчеты с подотчетными лицами, трудовые отношения с сотрудниками, включающие приказы, начисление зарплаты, пособий, соблюдение норм трудового законодательства, план ФХД) [2].

В разделе «Заключительные положения» необходимо определить последовательность внесения в Положение изменений и дополнений. Также можно указать порядок устранения нарушений по результатам контрольных мероприятий, если это не было закреплено в других разделах [2].

ТИПЫ И ПРОЦЕДУРЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И ВИДЫ ОТЧЕТНОСТИ

В ходе внутреннего контроля уточняют, соответствуют ли документы требованиям законодательства, сверяют данные, анализируют информацию.

Контрольные процедуры подразделяются на визуальные (проводимые сотрудниками без программных средств), автоматические (выполняемые программой без участия сотрудников) и смешанные (реализуемые сотрудниками с помощью специальных программ, в том числе компьютерных) [3].

После их завершения должен быть оформлен отчет о результатах внутреннего контроля. Порядок его формирования и сроки организации бюджетной сферы могут устанавливать самостоятельно. В отчете, как правило, отражаются выявленные нарушения и недостатки в работе, а также общие результаты.

На практике по окончании контрольной проверки оформляется пояснительная записка с указанием:

- действий по устранению выявленных в ходе внутреннего контроля нарушений и недостатков, причин их возникновения в течение отчетного периода;
- сведений о должностных лицах, в части которых проводилась проверка, мер по повышению их квалификации;
- перечня материалов, направленных в органы внутреннего государственного или муницип-

пального финансового контроля, правоохранительные органы;

- сведений о виновных, привлеченных к ответственности.

По итогам предварительного внутреннего контроля обычно составляется протокол проведения проверки или служебная записка, к которым прикладываются документы с перечнем мероприятий по устранению недостатков и нарушений (если они были выявлены), а также рекомендации по недопущению в дальнейшем подобных ошибок. Результаты обследования в ходе текущего внутреннего контроля оформляются в виде заключения, а итоги ревизии и проверки в рамках последующего внутреннего контроля — в виде акта произвольной формы.

Сведения о результатах контрольных мероприятий бюджетные и автономные учреждения отражают в Пояснительной записке (ОКУД 0503760)⁴, казенные учреждения — в Пояснительной записке (ОКУД 0503160)⁵.

В рамках контрольных мероприятий должностные лица (работники) субъекта учета могут осуществлять такие контрольные действия, как:

- проверка документального оформления факта хозяйственной жизни;
- подтверждение соответствия между объектами внутреннего контроля (сверка данных) или их соответствия установленным требованиям;
- санкционирование операций (подтверждение правомочности совершения операций);
- надзор;
- коммуникация в целях получения достоверной информации об экономической сущности операций хозяйственной жизни для обеспечения ее корректного отражения в бухгалтерском учете;
- мониторинг [регулярное наблюдение за операциями хозяйственной жизни и сбор информации об их выполнении в целях определения их эффективности (результативности)];

⁴ Пояснительная записка к Балансу учреждения (ОКУД 0503760). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7445/928e177a607db61701f5202379deb1c57ae100ad/?ysclid=lhkczgtm9k285657887

⁵ Приказ Минфина России от 28.12.2010 № 191н (ред. от 09.12.2022) «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации». URL: <https://base.garant.ru/12181732/?ysclid=lj6udsla1j728860875>

Таблица 1 / Table 1

**Отличия внутреннего финансового контроля от внутреннего финансового аудита /
Differences between internal financial control and internal financial audit**

Отличительный признак / Distinctive feature	Внутренний финансовый контроль / Internal financial control	Внутренний финансовый аудит / Internal financial audit
Кто проводит	Все должностные лица, отвечающие за бюджетные процедуры (осуществляют самоконтроль, контроль по подчиненности, смежный контроль)	Подразделение либо уполномоченное лицо внутреннего финансового аудита: ГРБС, ГАДБ, ПБС, ГАИФДБ, РБС, АДБ, АИФДБ
Цель проверки	Проверить правильность бюджетных процедур, в том числе учета и отчетности, для выявления и своевременного устранения нарушений	Проанализировать, как организуются и исполняются бюджетные процедуры, в том числе ведется учет и формируется отчетность. Составить предложения по улучшению финансового состояния; проверить качество финансового менеджмента; достоверность бюджетной отчетности; оценить систему внутреннего контроля
Результаты проверки	Не допустить или своевременно устранить допущенные нарушения, ошибки и недостатки	Сформировать аудиторское заключение с предложениями оптимизировать бюджетные процедуры
Ответственность	Не установлена	При выявлении неустраняемых нарушений и их виновников информацию об этом направлять руководству учреждения

Источник / Source: составлено авторами / developed by the authors.

- контроль фактического наличия и состояния объектов бухгалтерского учета;
- иные контрольные действия, предусмотренные документами учетной политики.

В целях недопущения нарушений в финансовой деятельности или устранения тех, которые уже имеются, внутренний финансовый контроль осуществляют все организации бюджетной сферы. В настоящее время существует достаточная обширная регламентирующая его проведение нормативная база, рассмотренная в статье С. В. Головина [4], а вопросы развития современной концепции внутреннего контроля подробно изложены в работе И. Д. Деминой и Е. Н. Домбровской [5].

Проблемы формирования системы внутреннего контроля в бюджетных учреждениях социальной сферы анализируются в статье Д. А. Ендовицкого, С. В. Головина, Н. Э. Спиридонова [6]; вопросы организации внутреннего финансового контроля и аудита в вузах рассмотрены Д. А. Ендовицким и Ю. И. Бахтуриной [7]. Достаточно подробно виды, подготовка и проведение внутреннего (в том числе финансового) контроля изложены И. И. Курчовой, Н. А. Поветкиной, Н. Е. Абрамовой и др.

[8], а также И. Е. Мизиковским, Т. С. Масловой, Т. Ю. Дружиловской и др. [9].

Различиям между внутренними финансовыми контролем и аудитом посвящены научные статьи Т. С. Масловой [10] и О. Е. Качковой [11].

В настоящее время Федеральным стандартом «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита» цель внутреннего финансового аудита определена как анализ порядка организации и осуществления бюджетных процедур, разработка предложений по улучшению финансового состояния, повышению качества финансового менеджмента бюджетного учреждения⁶. Сами же основные отличия внутреннего финансового контроля от внутреннего аудита представлены в табл. 1.

⁶ Приказ Минфина России от 21.11.2019 № 196н (ред. от 01.09.2022) «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита»». (Зарегистрировано в Минюсте России 18.12.2019 № 56863). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338586/afaa34abb253e810ae8b7279fb547d20851fbb37/?ysclid=lhkd3fpyk0997406662

Внутренний финансовый аудит: объекты и особенности проведения

Внутренний финансовый аудит проводят учреждения и органы власти, занимающиеся планированием и исполнением бюджета, бюджетным учетом и составляющие бюджетную отчетность (администраторы и главные администраторы бюджетных средств, подведомственные им казенные учреждения, а также централизованные бухгалтерии).

Бюджетные и автономные учреждения внутреннего финансового аудита проводить не обязаны, так как они не являются участниками бюджетного процесса. Исключения возможны в случае, если учреждение данного типа (к примеру, в области науки, образования, культуры и здравоохранения) наделено полномочиями главного администратора бюджетных средств и финансируется за счет расходов бюджета. В ходе внутреннего финансового аудита также осуществляется тестирование системы внутреннего контроля бюджетного учреждения [12].

Внутреннему финансовому аудиту обычно подвергается централизованная бухгалтерия, для чего выбирают одну из четырех организационных форм аудита — создают специальное подразделение, проводят упрощенный аудит или передают полномочия по аудиту главному администратору либо другому специалисту [3].

Принимая решения о форме внутреннего финансового аудита, следует руководствоваться такими характеристиками субъекта контроля, как: степень его обеспеченности трудовыми, временными, материальными и финансовыми ресурсами; возможность создания отдельной штатной единицы для проведения аудита. Информация о выявленных бюджетных рисках, а также их причинах и возможных последствиях реализации; количестве однотипных операций по выполнению бюджетных процедур, в отношении которых не выявлены бюджетные риски или не устранены их причины; результатах проведения госорганами контрольных мероприятий, а также данные об обнаруженных типовых нарушениях включаются в отчет о результатах мониторинга качества финансового менеджмента.

На основании аудиторских мероприятий определяют, имеются ли факты, влияющие на достоверность бюджетной отчетности, составленной централизованной бухгалтерией [3]: полностью ли попадает в первичные документы информация

о фактах хозяйственной жизни учреждения или госоргана; правильно ли сформированы документы; нет ли нарушений в процедуре передачи в ЦБ документов, сведений и данных; правильно ли проводится инвентаризация; достоверна ли информация в пояснительной записке, соблюдена ли полнота и нейтральность; каковы методы осуществления внутреннего контроля.

Для унификации понимания и единообразия проведения всех названных мероприятий Минфином России разработаны и размещены на своем официальном сайте Методические рекомендации по организации внутреннего финансового аудита⁷. Перечень основных нарушений (рисков) организации бюджетного (бухгалтерского) учета учреждениями бюджетной сферы представлен в *табл. 2*.

Типичные и значимые нарушения, выявленные за 2022 г. в ходе проверок, приведены Минобрнауки РФ в информационном письме от 24.03.2023⁸:

- учреждения занимались приносящей доход деятельностью, не предусмотренной уставом;
- заключали крупные сделки без одобрения учредителя;
- не вносили поправки в показатели плана ФХД при подтверждении учредителем потребности использования остатка средств или изменении объемов планируемых поступлений;
- не отражали в бухгалтерском учете сумму соглашения, заключенного на предоставление средств субсидии на выполнение госзадания;
- неэффективно использовали денежные средства на приобретение оборудования в рамках реализации программ развития учреждения;
- неправомерно привлекали соисполнителей к выполнению государственного задания в отсутствие предоставления учредителю соответствующей информации, заполненной в системе «Электронный бюджет»;
- проверяющие проводят инвентаризацию расчетов с контрагентами, в ходе которой уста-

⁷ Письмо Минфина России от 28.04.2023 № 02–10–13/40269 «О направлении Методических рекомендаций по организации внутреннего финансового аудита». URL: <https://legalacts.ru/doc/pismo-minfina-rossii-ot-28042023-n-02-10-1340269-o-napravlenii/?ysclid=libafersa49288523>

⁸ Министерство науки и высшего образования Российской Федерации. Письмо от 24.03.2023 № мн-22/497-дп «О наиболее типичных и значимых нарушениях, выявленных за 2022 г. в ходе проверок деятельности организаций, подведомственных Минобрнауки России». URL: https://rulaws.ru/acts/Pismo-Minobrnauki-Rossii-ot-24.03.2023-N-MN-22_497-DP/?ysclid=lj41bnyfv9263279788

навливают правильность и обоснованность сумм дебиторской и кредиторской задолженности. Инвентаризация позволяет выявить в отчетности государственного учреждения искажение показателей дебиторской и кредиторской задолженности, однако в отчетности не должно быть показателей по этим видам задолженности от юридических лиц, которых нет в ЕГРЮЛ.

Возвращаясь к поднятым вопросам, заметим, что по итогам аудита достоверности годовой отчетности руководитель аудиторской группы обязан составить заключение с отражением информации о степени надежности внутреннего финансового контроля; фактах или признаках, которые оказывают или могут оказать влияние на достоверность бюджетной отчетности и порядок ведения бюджетного учета.

Аудиторы оценивают организацию системы внутреннего контроля и контрольных процедур, что необходимо для определения эффективности построения контрольной деятельности: есть ли регламенты контроля, избыточные или дублирующие процедуры; как анализируются результаты и даются рекомендации по исправлению нарушений. Для анализа системы внутреннего финансового контроля аудиторы наблюдают за контрольными процедурами; изучают документы, в которых отражены результаты контроля. Выборочно проверяют, есть ли ошибки или недостатки в операциях, прошедших стадию контроля.

В рамках аудита анализируется организация бюджетных процедур учета и отчетности, для чего осуществляется проверка наличия, актуальности и достаточности локальных актов, регулирующих ведение учета и составление отчетности, выявляются риски искажения бюджетной отчетности, т.е. события, негативно влияющие на качество учета, а также составление, представление и утверждение отчетности.

Все правила выявления и оценки рисков раскрыты в приложении № 1 к Стандарту «Осуществление внутреннего финансового аудита в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности», утвержденному приказом Минфина от 01.09.2021 № 120н⁹.

⁹ Приказ Минфина России от 01.09.2021 № 120н (ред. от 01.09.2022) «Об утверждении федерального стандарта вну-

тренированного финансового аудита «Осуществление внутреннего финансового аудита в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности» и о внесении изменений в некоторые приказы Министерства финансов Российской Федерации по вопросам осуществления внутреннего финансового аудита» (Зарегистрировано в Минюсте России 30.09.2021 № 65208) URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_396648/?ysclid=lhkdhzctp9682057053

• вероятность допущения ошибки — аудитор анализирует события, которые могут негативно повлиять на бюджетные процедуры. Например, учреждение не в состоянии оплатить услуги по контракту из-за недофинансирования; не отразило информацию по показателям в бюджетной отчетности либо отразило, но с нарушением единой методологии учета и отчетности;

• степень влияния или существенность ошибки — уровень негативного воздействия события на результат внутренней бюджетной процедуры. Значение каждого критерия риска оценивают как низкое, среднее или высокое [3].

По итогам проверки лицо, возглавляющее аудиторскую группу, подписывает заключение и предоставляет его руководителю учреждения или главному администратору. Такие правила установлены в п. 15 Стандарта «Принципы и задачи финансового аудита»¹⁰; п. 4, 5, 12, 13–30 Стандарта «Аудит бюджетной отчетности»¹¹ и приложениях № 1 и 2 к нему.

В рамках внутреннего финансового аудита оцениваются:

- деятельность должностных лиц учреждения (подразделения) по достижению целей данного госоргана (учреждения), оказанию госуслуг или работ, выполнению государственных или муниципальных функций;
- показатели выполнения бюджетных процедур и экономности бюджетных средств.

тренированного финансового аудита «Осуществление внутреннего финансового аудита в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности» и о внесении изменений в некоторые приказы Министерства финансов Российской Федерации по вопросам осуществления внутреннего финансового аудита» (Зарегистрировано в Минюсте России 30.09.2021 № 65208) URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_396648/?ysclid=lhkdhzctp9682057053

¹⁰ Приказ Минфина России от 21.11.2019 № 196н (ред. от 01.09.2022) «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита»» (зарегистрировано в Минюсте России 18.12.2019 № 56863). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338586/afaa34abb253e810ae8b7279fb547d20851fbb37/?ysclid=lhkdrkt2im965570483

¹¹ URL: <https://consaltika.ru/novosti/889-minfin-utverdil-standart-vnutrennego-finansovogo-audita-byudzhethnoj-otchetnosti?ysclid=lhkdvxi0h5855393301>

Таблица 2 / Table 2

**Нарушения (риски) организации и ведения бюджетного (бухгалтерского) учета
в учреждениях бюджетной сферы / Violations (risks) of the organisation and maintenance
of budgetary (accounting) accounting in public sector organizations**

Нарушение / Violation	Нормативная база / Regulatory framework
1. Нарушения при организации бюджетного бухгалтерского учета	
Отсутствие утвержденной в установленном порядке учетной политики	Статьи 7, 8, 29 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ)
1.2. Ненадлежащее обеспечение подведомственных участников бюджетного процесса указаниями по вопросам организации бюджетного учета в связи с отраслевыми особенностями функциональной деятельности подведомственных участников бюджетного процесса	Статьи 7, 8, 29 Закона № 402-ФЗ
1.3. Нарушение требований организации ведения бухгалтерского учета	Статья 7 Закона № 402-ФЗ; пункты 4, 10, 12 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденного приказом Минфина России от 6.10.2008 № 106н; пункт 6 Инструкции по применению единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений, утвержденной приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н (далее – Инструкция № 157н); иные нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти
1.4. Нарушение требований, предъявляемых к применению правил ведения бюджетного (бухгалтерского) учета и составления бюджетной (бухгалтерской) отчетности, утвержденных уполномоченными федеральными органами исполнительной власти и ЦБ РФ	Статьи 20, 21, ч. 1 ст. 30 Закона № 402-ФЗ; пункт 1 Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденной приказом Минфина № 33н (далее – Инструкция № 33н); пункты 3, 11, 53, 127, 214, 351 Инструкции № 157н; пункт 139 Инструкции по применению плана счетов бюджетного учета, утвержденной 01.12.2010 (далее – Инструкция № 162н); пункт 8 Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений, утвержденной приказом Минфина России от 16.12.2010 № 174н (далее – Инструкция № 174н); пункт 20 Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, утвержденной приказом Минфина России от 28.12.2010 № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» (далее – Инструкция № 191н); пункт 6.3 Указаний Центрального банка Российской Федерации от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» (далее – Указания Банка России № 3210-У); пункты 10, 22 Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи», утвержденного приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000» (далее – Положение № 92н); раздел 6 Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» (далее – Инструкция № 94н)

Продолжение таблицы 2 / Table 2 (continued)

Нарушение / Violation	Нормативная база / Regulatory framework
2. Нарушения бюджетного (бухгалтерского) учета	
2.1. Искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении	Часть 1 ст. 13 Закона № 402-ФЗ; пункт 9 Инструкции № 33н; пункты 3, 4 Инструкции № 162н; пункты 2.1, 3, 7 Инструкции № 191н; пункт 2 Инструкции № 174н; Инструкция № 157н; пункты 17, 68 федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», утвержденный приказом Минфина России от 31.12.2016 № 256н (далее – Федеральный стандарт № 256н); пункт 13 федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концессионные соглашения», утвержденного приказом Минфина России от 29.06.2018 № 146н
2.2. Регистрация не имевшего места факта хозяйственной жизни либо мнимого или притворного объекта бюджетного (бухгалтерского) учета в регистрах бюджетного (бухгалтерского) учета	Часть 1 ст. 9, ч. 2 ст. 10 Закона № 402-ФЗ; абзац второй, пятый п. 3 Инструкции № 157н; пункты 5, 11, 14, 18, 21, 30, 35, 38, 40, 41.1, 41.2, 77, 78, 79, 83, 85, 101, 119, 120, 123 Инструкции № 162н;
2.3. Ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухгалтерского учета	Статьи 158, 162, 264.1, 264.2 БК РФ; Закон № 402-ФЗ; приказ Минфина № 162н; приказ Минфина № 157н; приказ Минфина № 191н
2.4. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности не на основе данных, содержащихся в регистрах бюджетного (бухгалтерского) учета	Пункт 3 ст. 9 Закона № 402-ФЗ; пункты 3, 10, 11 Инструкции № 157н; пункты 2, 111.1 Инструкции № 162н; пункты 7, 166–170, 173 Инструкции № 191н; пункты 10, 22 Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи», утвержденного приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000» (далее – Положение № 92н); пункт 27 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденного приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)»
2.5. Нарушение требований организации хранения документов бухгалтерского учета в течение установленных сроков хранения таких документов	Статья 29 Закона № 402-ФЗ; пункт 14 Инструкции № 157н; пункты 98–101 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (далее – Положение № 34н)
2.6. Несоблюдение методологии применения плана счетов бюджетного (бухгалтерского) учета, порядка отражения операций по исполнению бюджета (за исключением нецелевого использования средств)	Пункт 2 ст. 264.1 БК РФ; пункт 5 ч. 3 ст. 21 Закона № 402-ФЗ; пункты 3, 6, 21, 21.1, 21.2, 22, 35, 37, 48, 50, 54, 63, 64, 68, 74, 82, 88, 114, 138, 151.6, 199, 204, 217, 221, 235, 236, 256, 281, 282, 311, 314 Инструкции № 157н; пункты 2, 3, 7, 12, 16, 38, 129, 137, 142, 148, 150 Инструкции № 162н; пункт 2 Инструкции № 174н; преамбула Инструкции № 94н; иные нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти
2.7. Несвоевременное отражение в бюджетном (бухгалтерском) учете фактов хозяйственной жизни (результатов операций), не приведших к недостоверности бюджетной (бухгалтерской) отчетности	Пункт 3 ст. 9 Закона № 402-ФЗ; пункты 4.5, 4.6, 5, 5.1, 5.3, 6–6.5 указаний Банка России № 3210-У; иные нормативные правовые акты, устанавливающие порядок отражения в бюджетном (бухгалтерском) учете фактов хозяйственной жизни (результатов операций)
2.8. Неведение, отсутствие реестра закупок, осуществленных без заключения государственных или муниципальных контрактов	Пункт 1 ст. 73 БК РФ

Окончание таблицы 2 / Table 2 (continued)

Нарушение / Violation	Нормативная база / Regulatory framework
2.9. Отсутствие обязательных сведений в реестре закупок, осуществленных без заключения государственных или муниципальных контрактов	Пункт 2 ст. 73 БК РФ
3. Нарушения (риски) при оформлении первичных документов	
3.1. Нарушение требований, предъявляемых к оформлению фактов хозяйственной жизни экономического субъекта первичными учетными документами, в том числе отсутствие первичных учетных документов	Статья 9 Закона № 402-ФЗ; абзац 9 Раздела «Табель учета использования рабочего времени (код формы 0504421)», абз. 3 Раздела «Извещение», абз. 4 раздела «Бухгалтерская справка» Методических указаний по применению форм первичных учетных документов и формированию регистров бухгалтерского учета органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями
3.2. Отсутствие обязательных реквизитов документов, заверяющих штампов и подписей ответственных исполнителей	Статья 9 Закона № 402-ФЗ; приложение № 4, п. 2 приложения № 5 к приказу Минфина № 52н; п. 11, 19 Инструкции № 157н; Указания по применению и заполнению форм, утвержденные постановлением Госкомстата РФ № 78; иные нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти
4. Нарушения (риски) при формировании регистров бухгалтерского учета	
4.1. Нарушение требований, предъявляемых к регистру бухгалтерского учета	Нарушение требований, предъявляемых к регистру бюджетного (бухгалтерского) учета, в том числе отсутствие регистров бюджетного (бухгалтерского) учета
5. Нарушения (риски) при организации и проведении инвентаризации активов и обязательств	
5.1. Нарушение требований, предъявляемых к проведению инвентаризации активов и обязательств, а также к перечню объектов, подлежащих инвентаризации определенным экономическим субъектом	Нормативные правовые акты, устанавливающие требования, предъявляемые к проведению инвентаризации активов и обязательств, а также к перечню объектов, подлежащих инвентаризации
5.2. Несоответствие фактического наличия материальных ценностей данным бухгалтерского учета	Статья 264.1, Бюджетного кодекса РФ, ст. 11 Закона № 402-ФЗ
6. Нарушения при работе с денежной наличностью и ведении кассовых операций и требований об использовании специальных банковских счетов	
6.1. Нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, а также нарушение требований об использовании специальных банковских счетов	Пункты 2–4, 6 указаний Банка России от 07.10.2013 № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов» (применяется к правоотношениям, возникшим до 26.04.2020); пункт 1 указаний Банка России от 09.12.2019 № 5348-У «О правилах наличных расчетов»; пункты 2–4.1, 4.3–5.1, 5.3–6.5 указаний Банка России № 3210-У; пункт 16 приказа Минфина РФ от 06.06.2008 № 56н «Об утверждении Порядка завершения операций по исполнению федерального бюджета в текущем финансовом году»; пункт 167 Инструкции № 157н
6.2. Превышение лимита остатка наличных денежных средств в кассе	Пункт 2 указаний Банка России № 3210-У
Прочее	

Источник / Source: составлено авторами / developed by the authors.

Цель оценки — улучшение качества выполнения должностными лицами своих рабочих обязанностей, выработка предложений по повышению результативности и экономности использования бюджетных полномочий (оценивается исполнение бюджетных полномочий во взаимосвязи с результатами мониторинга) и бюджетных процедур; определяется влияние ПО на результат последних; формируются рекомендации по усовершенствованию процессов, предотвращению недостатков и нарушений, повышению качества бюджетных полномочий, их разграничению; усовершенствованию информационного взаимодействия; рассматриваются результаты исполнения решений должностных лиц; оцениваются экономность и результативность использования бюджетных средств с учетом принципа эффективности их использования [3].

По результатам проверки составляется аудиторское заключение, в котором прописываются выявленные нарушения или недостатки и предложения по их устранению; отмечается, насколько эффективен внутренний финансовый контроль; описываются бюджетные риски и предлагаются варианты их минимизации. Полный перечень информации, которую должно содержать заключение, содержится в п. 4 Стандарта «Реализация результатов внутреннего финансового аудита»¹².

Практика показала, что необходимо перестраивать систему контроля и в том числе максимально уходить от использования бумажных носителей. Большие возможности в плане представления процедур планирования, учета, отчетности в цифровом формате и интеграции этих данных со смежными информационными системами заложены в электронном SMART-контроле (контрол-

линге). Его внедрение создает основу для нового типа взаимодействия между органом и объектами контроля в виде консультаций и рекомендаций по улучшению деятельности учреждения.

Электронный SMART-контроль не заменит финансовый контроль. SMART — это онлайн-анализ и проверка рискориентированных учреждений. Пользователями системы SMART-контроля будут:

- органы внешнего государственного (муниципального) финансового контроля;
- органы внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля;
- подразделения внутреннего финансового аудита;
- учреждения.

ВЫВОДЫ

Проведенное исследование показало необходимость постоянного совершенствования организации и проведения внутреннего контроля в учреждениях бюджетной сферы в силу непрерывно изменяющейся и развивающейся нормативной базы как в этой области, так и в части внутреннего финансового контроля и аудита. Рост государственных трат, что связано с текущей политической обстановкой, вынуждает соответствующие структуры усиливать контроль за расходованием бюджетных средств, в том числе посредством электронного SMART-контроля (контроллинга).

Научные исследования в этой области направлены в первую очередь на оптимизацию процедур и методов контроля, выявление зон повышенных рисков искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, повышение достоверности ведения бухгалтерского учета. Поэтому предлагаем:

- четко закрепить в соответствующих нормативных документах структуру Положения по организации внутреннего контроля государственного учреждения;
- разработать силами соответствующих министерств и ведомств и утвердить перечень показателей эффективности работы государственных учреждений; сформировать критерии для оценки рисков, сопутствующих их деятельности.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Семенов С. Организация и обеспечение внутреннего контроля в учреждении. *Ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений*. 2023;(2):18–25.
2. Кришталева Т.И. Организация и этапы проведения внутреннего финансового аудита бюджетных учреждений. *Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях*. 2020;(6):21–31.

3. Гусева Н. М. Аудиторское мероприятие по подтверждению достоверности отчетности. *Бюджетный учет*. 2021;12(204):50–57.
4. Головин С. В. Нормативное регулирование финансового контроля государственных учреждений: актуальные вопросы и пути развития. *Международный бухгалтерский учет*. 2021;24(6):653–666.
5. Демина И. Д., Домбровская Е. Н. Развитие современной концепции внутреннего контроля в государственных (муниципальных) учреждениях. *Аудит*. 2017;(12):17–22.
6. Ендовицкий Д. А., Головин С. В., Спиридонова Н. Э. Особенности формирования системы внутреннего контроля в бюджетных учреждениях социальной сферы. *Международный бухгалтерский учет*. 2020;(5):21–28.
7. Ендовицкий Д. А., Бахтурина Ю. И. К вопросу об организации внутреннего финансового контроля и аудита в вузах. *Международный бухгалтерский учет*. 2021;24(6):608–623.
8. Кучеров И. И., Поветкина Н. А., Абрамова Н. Е., Акопьян О. А. и др. Контроль в финансово-бюджетной сфере. Кучеров И. И., Поветкина Н. А., ред. М.: Контракт; 2016. 320 с.
9. Мизиковский И. Е., Маслова Т. В., Дружиловская Т. Ю., Дружиловская Э. С., Баженов А. А. Формирование учетно-контрольного пространства организаций государственного (муниципального) сектора управления: теоретико-методологический аспект. Монография. Н. Новгород: ННГУ им. Н. И. Лобачевского; 2016. 236 с.
10. Маслова Т. В. Основы организации внутреннего финансового контроля в бюджетных учреждениях. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2021;(22);15–24.
11. Качкова О. Е. Научное обоснование и разработка практических подходов к организации и проведению внутреннего финансового контроля в государственных (муниципальных) учреждениях. Монография. М.: Русайнс; 2016. 226 с.
12. Демина И. Д., Кришталева Т. И. Оценка внутреннего контроля в ходе внутреннего финансового аудита государственных (муниципальных) учреждений. *Аудит*. 2020;(6):12–17.

REFERENCES

1. Semenov S. Organization and provision of internal control in the institution. *Revizii i proverki finansovokhozyaistvennoi deyatel'nosti gosudarstvennykh (munitsipal'nykh) uchrezhdenii = Audits and inspections of financial and economic activities of state (municipal) institutions*. 2023;(2):18–25. (In Russ.).
2. Krishtaleva T. I. Organization and stages of internal financial audit of budgetary institutions. *Bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie v byudzhetnykh organizatsiyakh = Accounting and taxation in budgetary organizations*. 2020;(6):21–31. (In Russ.).
3. Guseva N. M. Audit event to confirm the reliability of financial statements. *Byudzhetni uchet = Budgetary accounting*. 2021;12 (204):50–57. (In Russ.).
4. Golovin S. V. Regulatory regulation of financial control of state and public and institutions: current issues and ways of development. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2021;24(6):653–666. (In Russ.).
5. Demina I. D., Dombrovskaya E. N. Development of the modern concept of internal control in state (municipal) institutions. *Audit = Audit*. 2017;(12):17–22. (In Russ.).
6. Endovitsky D. A., Golovin S. V., Spiridonova N. E. Features and peculiarities of the formation of the internal control system in budgetary institutions of the social sphere. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2020;(5):21–28. (In Russ.).
7. Endovitsky D. A., Bakhturina Yu. I. On the issue of organisation of internal financial control and audit in universities. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2021;24(6):608–623. (In Russ.).
8. Kucherov I. I., Povetkina N. A., Abramova N. E., Akopyan O. A. et al. Control in the financial and budgetary sphere: A scientific and practical manual. Kucherov I. I., Povetkina N. A., eds. Moscow: Contract; 2016. 320 p. (In Russ.).
9. Mizikovskiy I. E., Maslova T. V., Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E. S., Bazhenov A. A. Formation of accounting and control space of organizations of the state (municipal) management sector: theoretical

- and methodological aspect. A Monograph. Nizhny Novgorod: Publishing House of N.I. Lobachevsky National Research University; 2016. 236 p. (In Russ.).
10. Maslova T.V. Fundamentals of the organization of internal financial control in budgetary institutions. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 2021;(22);15–24. (In Russ.).
 11. Kachkova O.E. Scientific rationale and substantiation and subsequent development of practical approaches to the organization and conduct of internal financial control in state (municipal) institutions. A monograph. Moscow: Rusains; 2016. 226 p. (In Russ.).
 12. Demina I.D., Krishtaleva T.I. Evaluation of internal control during the internal financial audit of state (municipal) institutions. *Audit = Audit*. 2020;(6):12–17. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Ирина Дмитриевна Демина — доктор экономических наук, профессор, профессор департамента бизнес-аналитики факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

Irina D. Demina — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of Accounting, Analysis and Auditing Department, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-2817-5462>

IDDemina@fa.ru

Таисия Ивановна Кришталева — доктор экономических наук, профессор, профессор департамента бизнес-аналитики факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

Taisiya I. Krishtaleva — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of Accounting, Analysis and Auditing Department, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-4297-5917>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

TIKrishtaleva@fa.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 05.05.2023; после рецензирования 11.06.2023; принята к публикации 26.06.2023.

The article was submitted on 05.05.2023; revised on 11.06.2023 and accepted for publication on 26.06.2023.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The authors read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-58-64
УДК 336:657(045)
JEL M41, G21

Аудит учета кредитных операций банка при применении международных стандартов

О.В. Курныкина

Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена рассмотрению проблем аудита учета операций по размещению денежных средств в кредиты. Принимая во внимание, что одной из задач аудита является подтверждение достоверности данных в отчетности, изменение требований к формированию информации о выданных кредитах в условиях применения международных стандартов учета (МСФО) предопределило саму необходимость расширения и изменения учетной политики в этом вопросе. В ней следует установить порядок и методы определения, а также периодичность переоценки справедливой стоимости, по которой следует оценивать кредит. Трансформация требований к формированию данных по выданным в банке кредитам определила потребность в модификации подходов к их аудиту. **Целью** данной работы явилось формирование методики аудита учета кредитных операций. В рамках исследования автором были предложены соответствующие методические рекомендации, которые могут быть использованы при разработке положений учетной политики, методик внутреннего контроля и аудита кредитных операций в условиях модификации отечественного бухгалтерского учета и применения международных стандартов отчетности, а также в процессе подготовки специалистов по бухгалтерскому учету, внутреннему контролю и аудиту. В ходе исследования использовались такие **методы**, как системный анализ и логическое обобщение законодательных и нормативных документов, специальной литературы по данной проблеме.

Предложенные методические рекомендации для аудита кредитных операций могут быть использованы аудитором, а также службой внутреннего контроля и бухгалтерского учета банка для анализа учетной политики и ее корректировки.

Ключевые слова: справедливая стоимость кредита; размещенные денежные средства; учетная политика банка; кредитные операции; аудит кредитных операций; аудит учетной политики

Для цитирования: Курныкина О.В. Аудит учета кредитных операций банка при применении международных стандартов. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(3):58-64. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-58-64

ORIGINAL PAPER

Audit of Bank Lending Transactions Accounting when Applying International Standards

O.V. Kurnykina

Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

One of the most important areas of verification during auditing a bank is the audit of the funds placed in loans. The purpose of the audit is to confirm the accuracy of the information in the reports. The article deals with the problems of auditing the accounting of cash loan transactions. Taking into account that one of the objectives of the audit is to confirm the reliability of data in the accounts, the change in requirements for the formation of information on loans issued in the conditions of applying international accounting standards (IFRS) has predetermined the very need to expand and change accounting policies in this matter. It should set out how and when to determine and how often the fair value at which a loan should be measured should be reassessed. The transformation in the requirements for the formation of information in the accounting of loans issued by the bank, associated with the application of international accounting standards for financial instruments, predetermined the need to expand and change the accounting policy in terms of loans issued. In particular, the loan should be measured at fair value, therefore, the accounting policy should establish the procedure

© Курныкина О.В., 2023

and methods for determining the fair value and the frequency of its revaluation. The procedure for recognizing and accounting for income and expenses related to credit transactions has changed. The article discusses methodological recommendations for the formation of an accounting audit program and accounting policy in relation to the bank's credit operations in the light of the requirements of international standards. The purpose of this work was to form a methodology for auditing the accounting of credit transactions. As part of the study, the author proposed appropriate methodological recommendations that can be used in the development of accounting policy provisions, methods of internal control and audit of credit operations in conditions of modification of domestic accounting and application of international accounting standards, as well as in the training of specialists in accounting, internal control and audit. In the course of research, methods such as systematic analysis and logical generalization of legislative and regulatory documents, as well as special literature dealing with the audit of credit transactions were used.

The proposed methodological recommendations for audit of credit operations can be used by auditors as well as by internal control and accounting service of the bank for analysis of accounting policy and its adjustment. The results of the research can be recommended for the development of accounting policy provisions, internal control methods and audit of credit transactions, in the conditions of modification of domestic accounting and the application of international reporting standards, as well as used for training specialists in accounting, internal control and audit.

Keywords: fair value of the loan; placed cash; accounting policy of the bank; credit operations; audit of credit operations; audit of accounting policy

For citation: Kurnyikina O.V. Audit of bank lending transactions accounting when applying international standards. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(3):58-64. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-58-64

ВВЕДЕНИЕ

Кредитные операции для коммерческих банков являются важнейшим источником доходов и обеспечивают значительную долю прибыли, достоверность информации о которой в отчетности определяется качеством отражения операций в бухгалтерском учете. Для обеспечения объективности аудиторской проверки важно оценить достоверность и полноту бухгалтерского учета размещенных в кредиты денежных средств в банке.

Существенные изменения в учете кредитных операций и отражении информации о них в отчетности, введенные положением Банка России от 02.10.2017 № 605-П¹, определяют необходимость трансформировать методику аудита учета и учетной политики в отношении выданных кредитов.

Потребность в модифицированных методиках вызвана прежде всего внедрением в банковскую практику новых подходов к формированию информации по размещенным в кредиты денежным средствам, а также предписаниями нормативных актов ЦБ РФ

касательно использования в учете кредитов норм международных стандартов. В силу вышесказанного следует включить в методику аудита проверку исполнения требований по: оценкам справедливой и амортизированной стоимости; своевременности их переоценки; отражению в полном объеме доходов и расходов по размещенным кредитам, включая прочие доходы, учтенные в соответствии с установленными в учетной политике условиями существенности.

В соответствии с новшествами, введенными нормативным документом, возросла роль учетной политики в формировании достоверной информации по кредитным операциям, а также доходам и расходам от них, а потребность в её тщательной проверке привела к необходимости разработки методических рекомендаций в области аудита учета кредитных операций.

Постановка проблемы

В ходе изучения научных и научно-практических работ на тему аудита кредитов автором было выявлено, что действующие в настоящее время подходы к его организации основаны на традиционных требованиях к учету, а вопросам аудита учета в банках с применением международных стандартов внимания практически не уделено. В работах А.Д. Шереметом [1], О.В. Алферовой [2], Е.М. Гутцайтом [3], И.Д. Деминой [4], Д.С. Фоминой [5, 6] затрагивается лишь общий порядок организации аудита и не отражаются проблемы аудита конкретного, в том числе особенно важного для банков участка — учета кредитных операций. Доста-

¹ Положение Банка России от 02.10.2017 № 605-П (ред. от 25.04.2022) «О порядке отражения на счетах бухгалтерского учета кредитными организациями операций по размещению денежных средств по кредитным договорам, операций, связанных с осуществлением сделок по приобретению права требования от третьих лиц исполнения обязательств в денежной форме, операций по обязательствам по выданным банковским гарантиям и предоставлению денежных средств» (зарегистрировано в Минюсте России 11.12.2017 № 49198). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_280132/?ysclid=libfy3pcq3165173956

точно много внимания формированию учетной политики уделено в работах Ю. А. Белецкой [7], М. В. Корнеева [8], Т. Л. Крутяковой [9], но авторы рассматривают общий порядок формирования учетной политики без учета особенностей банковской деятельности и операций кредитования. Отдельные проблемы, возникающие при проведении банковских операций, в том числе касающихся ссуд и просроченных кредитов, поднимаются и анализируются в трудах М. Брезгулевской и А. Ефремовой [10], Д. В. Воронина [11], О. В. Осипенко [12], О. Разиной [13], А. Свинцовой [14], однако при этом не затрагиваются ни учет, ни аудит кредитных операций. В ходе анализа научных публикаций по вопросам учетной политики и аудита автор выявил отсутствие работ по исследованию конкретного участка аудиторской проверки в банке — учета кредитных операций, а вместе с тем потребность в методических разработках для составления программ и методик аудита учета выданных кредитов ощущается достаточно остро. Для повышения эффективности аудита в состав таких методик должны быть включены инструменты и процедуры, направленные на контроль соответствия учета требованиям и стандартам МСФО.

Методической основой исследования явились нормативно-правовые требования к учету размещенных в банке денежных средств; на основе анализа и обобщения этих документов показаны возможные сложности и потенциальные пути решения возникающих проблем.

Методические рекомендации по аудиту учета и учетной политики размещенных кредитов

Программа аудита бухгалтерского учета выданных кредитов должна включать проверку организационно-распорядительных документов по учету кредитных операций, в том числе учетную политику банка в отношении размещенных денежных средств, а именно — ее соответствие всем действующим нормативным требованиям. При аудите учетной политики следует удостовериться, что:

- установлены методы определения справедливой стоимости размещенных денежных средств в кредиты на дату первоначального признания;
- для определения справедливой стоимости финансовых инструментов (кредитов) установлены критерии существенности отличия эффективной процентной ставки (ЭПС) от рыночной процентной ставки в дату первоначального признания;

- утверждена периодичность определения справедливой стоимости финансового актива (выданного кредита);

- утверждена периодичность определения амортизированной стоимости финансового актива;

- установлена существенность величины суммы затрат по сделке для отражения ее на балансовых счетах учета;

- установлена величина суммы несущественных затрат для их единовременно учета по счету расходов в том месяце, в котором они проведены.

В ходе аудита проверяется наличие в учетной политике критериев существенности разницы между амортизированной стоимостью, определенной методом ЭПС, и амортизированной стоимостью размещенного кредита, определенной линейным методом.

Поскольку в учетной политике уже установлены способы оценки ожидаемых кредитных убытков, периодичность расчета и корректировки величины оценочного резерва под ожидаемые кредитные убытки, аудитор должен проверить наличие в ней таких положений, как:

- периодичность и способ начисления процентов по ссудным операциям, метод отражения в учете начисленных процентов;

- порядок отнесения процентов на счета просроченных процентных платежей и списания последних с баланса;

- периодичность закрытия доходных и расходных счетов для формирования финансового результата;

- формы первичных документов, связанных с начислением процентов и оформляющих доходные и расходные операции, а также порядок учета финансового результата деятельности филиалов.

В процессе аудита проверяется правильность отражения операций на счетах бухгалтерского учета по балансовым и внебалансовым счетам в соответствии с разработанной учетной политикой банка. Для повышения эффективности проведения аудиторской проверки особое внимание следует уделить следующим аспектам контроля:

1. Прежде всего на основе анализа оборотно-сальдовой ведомости, сопоставляя число заемщиков и интенсивность их работы, аудитор определяет, какого размера должна быть выборка проверяемых кредитов. Далее по результатам оценки системы бухгалтерского учета, учетной политики и внутреннего контроля кредитных операций определяется аудиторская выборка и минимальный объем документов, включаемых в нее. Сплошной проверке подлежат как

крупные, так и выданные акционерам (пайщикам) банка кредиты. Особо выделяется просроченная задолженность, также проверяемая полностью.

Важным этапом является аудит полноты и своевременности представления финансовой (бухгалтерской) отчетности по кредитным операциям в Банк России, а также учет кредитов сначала в бухгалтерской отчетности, затем в регистрах синтетического и аналитического учета и первичных документах. Это позволяет сохранить логическую последовательность проверки ведения учета кредитов и займов на предприятии.

2. После определения размера выборки формируется объект аудита. При этом (принимая во внимание установленные требования учета размещенных денежных средств в кредиты по справедливой стоимости и моделям управления (по амортизированной или справедливой стоимости), конкретизируется, какие именно кредиты необходимо проверить,

В процессе аудита следует выявить и подтвердить, что в банке утверждены методики оценки справедливой стоимости обязательств, в соответствии с которыми проводится регулярный контроль за обоснованностью применяемых цен.

При аудите учета выданных кредитов для каждого из них должны быть проверены:

- отражение по лицевому счету фактической стоимости размещенных денежных средств на балансовом счету выданного кредита в соответствии с видом его получателя (банк, физическое лицо, юридическое лицо) и сроком, на который он предоставлен;
- переоценка фактической стоимости суммы денежных средств по предоставленному кредиту до справедливой стоимости и учет величины переоценки (разницы справедливой стоимости и фактической суммы размещенных денежных средств);
- отражение затрат, связанных с размещением кредита;
- отражение прочих доходов по размещенному кредиту.

При аудите учета выданных кредитов в условиях новых требований к оценке суммы кредита при первоначальном признании по справедливой стоимости для проверки достоверности установления и расчетов последней целесообразно использовать эффективные контрольно-аналитические методы.

Аудитор должен подтвердить обоснованность и соответствие учетной политике подготовленных банком суждений и расчетов величины справедливой стоимости кредита, затем проверить корректировки

фактической стоимости до справедливой. При аудите на основе информации счетов по переоценке активов (выданных кредитов) необходимо: проанализировать различия между исторической ценностью (сумма кредита по договору) и его оцененной справедливой стоимостью; выяснить причины отклонений и оценить предпосылки для повышения эффективности размещаемых денежных ресурсов; выявить степень регулярности проводимого банком анализа и на этой основе — тенденции рыночной стоимости ресурсов; оценить порядок осуществления прогнозных оценок изменений стоимости денежных ресурсов на рынке.

Оценивая соблюдение порядка определения справедливой стоимости при первоначальном признании, аудитор должен убедиться, насколько применяемые при этом методы соответствуют учетной политике кредитной организации.

Выборочно проверяется учет корректировок до справедливой стоимости на дату первоначального признания при условии, что:

- положительная разница между справедливой стоимостью и фактической суммой размещенных денежных средств в кредит отражается в доходах банка, а также по дебету счета 47447 «Корректировки, увеличивающие стоимость предоставленных (размещенных) денежных средств»;
- отрицательная разница между справедливой стоимостью и суммой размещенных денежных средств по финансовому отражается как в расходах, так и по кредиту счета 47452 «Корректировки, уменьшающие стоимость предоставленных (размещенных) денежных средств».

Аудиторская проверка должна включать контроль правильности учета затрат, напрямую связанных с размещением денежных средств в кредит. Аудитор должен выявить и подтвердить обоснованность отнесения расходов на финансовые результаты одновременно или в течение срока обращения кредита в зависимости от установленной в учетной политике существенности затрат.

Затраты, признанные банком существенными, отражаются в зависимости от выбранной банком модели учета кредита:

а) при выборе моделей «по амортизированной стоимости» или «через прочий совокупный доход» затраты, признанные существенными, увеличивают стоимость выданного кредита. Обязательство по оплате затрат по кредиту в этом случае отражается в учете проводкой:

Дт сч. 47440 «Затраты по сделке по финансовым обязательствам и финансовым активам»,

Кт сч. 47442 «Расчеты по расходам по финансовым обязательствам и финансовым активам».

Учетные затраты по сделке относятся на расходы банка равномерно в соответствии с ожидаемым сроком погашения (возврата) кредита и оформляются следующей бухгалтерской корреспонденцией:

Дт сч. 70606 «Расходы»,

Кт сч. 47440 «Затраты по сделке по финансовым обязательствам и финансовым активам».

б) при выборе модели «*по справедливой стоимости через прибыль или убыток*» признанные существенными затраты не включаются в стоимость финансового актива, а относятся непосредственно на расходы с отражением их на балансовом счете 70606 «Расходы».

Далее проводится проверка полноты учета затрат по предоставленным кредитам в соответствии с критериями существенности, установленными в учетной политике банка. К прочим доходам относятся непосредственно связанные с приобретением или выбытием кредита, в том числе вознаграждения, суммы комиссии, премии, надбавки.

Аудитом проверяется, отражаются ли затраты по сделке на балансовом счете по учету расходов не позднее последнего рабочего дня месяца. Затраты по сделке, признанные кредитной организацией несущественными, одновременно отражаются на балансовом счете по учету расходов в том месяце, в котором был признан финансовый актив (предоставлен кредит).

При аудите прочих доходов по предоставленным (размещенным) в кредит денежным средствам необходимо удостовериться, что полученные доходы учтены в соответствии с критерием существенности сумм доходов, утвержденным в учетной политике.

1. Учет требований по получению суммы прочих доходов по размещенным денежным средствам отражается проводкой:

Дт сч. 47443 «Расчеты по прочим доходам, связанным с предоставлением (размещением) денежных средств»,

Кт сч. 47441 «Прочие доходы, связанные с предоставлением (размещением) денежных средств».

2. Учет получения денежных средств в оплату прочих доходов по размещенным денежным средствам оформляется бухгалтерской проводкой:

Дт счетов по учету денежных средств (расчетные счета 405–408 или корреспондентские счета),

Кт 47443 «Расчеты по прочим доходам, связанным с предоставлением (размещением) денежных средств».

3. Учет списания прочих доходов на счета финансового результата (доходов) проводится равномерно, исходя из ожидаемого срока погашения (возврата) размещенных кредитов, проводкой:

Дт сч. 47441 «Прочие доходы, связанные с предоставлением (размещением) денежных средств»,
Кт сч. 70601 «Доходы».

Методика аудита выданных кредитов должна включать проверку их учета после первоначального признания, т.е. контроль того, что учет ссуды ведется в соответствии с выбранной банком моделью (по справедливой или амортизированной стоимости), а также точности и своевременности расчета стоимости в зависимости от этой модели и правильности отражения в учете корректировок стоимости, увеличивающих или уменьшающих величину размещенных денежных средств. Необходимо убедиться в том, что после первоначального признания выданного кредита как категории «по амортизированной стоимости» сама корректировка отражается в бухгалтерском учете при увеличении стоимости финансового актива в виде:

Дт сч. 47447 «Корректировки, увеличивающие стоимость предоставленных (размещенных) денежных средств»,

Кт сч. 70601 «Доходы»;
при уменьшении стоимости финансового актива в виде:

Дт сч. 70606 «Расходы»,
Кт сч. 47452 «Корректировки, уменьшающие стоимость предоставленных (размещенных) денежных средств».

В бухгалтерском учете списание стоимости предоставленных (размещенных) денежных средств при погашении выданного кредита отражается следующими корреспонденциями:

по увеличивающим корректировкам:
Дт сч. 70606 «Расходы»,
Кт сч. 47447 «Корректировки, увеличивающие стоимость предоставленных (размещенных) денежных средств»;

по уменьшающим корректировкам:
Дт сч. 47452 «Корректировки, уменьшающие стоимость предоставленных (размещенных) денежных средств».

Кт сч. 70601 «Доходы».

По каждому выбранному для проверки кредиту выявляется соответствие данных аналитического учета оборотам и остаткам по балансовым и внебалансовым счетам синтетического учета.

По каждому выданному кредиту необходимо удостовериться в наличии у него отдельного лице-

вого счета и правильности его оформления, а также подтвердить реальность остатков по ссудным счетам (на основании подлинных платежных документов или мемориальных платежных ордеров).

Важным элементом методики учета выданных кредитов является проверка своевременности и полноты их погашения. Для этого следует убедиться, что кредиты погашены установленным путем, а суммы основного долга в кредитных договорах (дополнительных соглашениях) соответствуют данным аналитического учета на соответствующих лицевых счетах. При проверке используются данные аналитического и синтетического учета по соответствующим балансовым и внебалансовым счетам, а также выписки по корреспондентскому счету в Банке России (если банк-заемщик и банк-кредитор не имеют прямых корреспондентских связей) или по корреспондентскому счету в банке-корреспонденте (если корсчет проверяемого банка открыт в банке-кредиторе). Проверяется полнота и своевременность переноса ссуд с истекшей датой погашения задолженности на счета просроченных ссуд, своевременность переноса начисленных, но не полученных в срок процентов по кредитам на счета по учету просроченных процентов.

ВЫВОДЫ

Введенные нормативными положениями Банка России обновленные требования к учету размещенных в кредиты денежных средств предусмотре-

ли необходимость существенного расширения и изменения учетной политики банков в отношении выданных кредитов. Применение оценки суммы кредита по справедливой стоимости приводит к возникновению и отражению в учете доходов или расходов от переоценки, существенность которой устанавливается в учетной политике. Кроме того, изменились требования к учету прочих связанных с кредитом доходов и расходов. Важность этих модификаций и их влияние на финансовые результаты следует учитывать при проведении аудиторской проверки. Методика аудита бухгалтерского учета выданных кредитов должна расширяться и качественно измениться в соответствии с новыми требованиями учета размещенных денежных средств. Для этого разработаны соответствующие рекомендации по направлениям проверки, которые практикующим аудиторам следует использовать с целью эффективного выявления и предотвращения возможных искажений или неполноты информации о размещенных денежных средствах в кредиты и доходности данных операций в отчетности коммерческого банка.

Предложенные методические рекомендации для аудита учета кредитных операций могут быть использованы службой бухгалтерского учета банка для анализа действующей в банке учетной политики и доработки ее в соответствие с нормами международных стандартов.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Шеремет А.Д., Носова О.А. Реформирование российского аудита: проблемы и перспективы. *Аудит*. 2017;(12):2–8.
2. Алферова О.В. Рынок аудита: последствия законодательных нововведений. *Аудит*. 2012;(8):5–7.
3. Гутцайт Е.М. Рынок аудиторских услуг: год 2021. *Аудиторские ведомости*. 2022;(3):11–22.
4. Демина И.Д. Проблемы современной концепции проведения обязательного аудита в России на основе изучения международного опыта. *Аудит*. 2019;(3):6–10.
5. Фомина Д.С. Вопросы регулирования аудиторской деятельности в условиях новых требований к качеству аудита. *Аудиторские ведомости*. 2017;(5–6):120–138.
6. Фомина Д.С. Регулирование и контроль качества в сфере аудиторской деятельности: реформа 2018–2019 гг. *Аудит*. 2017;(11):13–19.
7. Белецкая Ю.А. Учетная политика для целей налогообложения: принципы формирования. *Налог на прибыль: учет доходов и расходов*. 2021;(12):10–14.
8. Корнеев М. Отражение изменений в учетной политике и ошибок в отчетном периоде с учетом СПОД. *Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке*. 2021;(3):37–51.
9. Крутякова Т.Л. Учетная политика 2022: бухгалтерская и налоговая. М.: АйСи Групп; 2022. 320 с.
10. Брезгулевская М., Ефремова А. Списание безнадежной ссудной задолженности за счет резерва: нюансы учета и налогообложения, спорные вопросы. *Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке*. 2021;(8):4–14.
11. Воронин Д.В. Регулирование системно значимых банков: международный и российский опыт. *Банковское дело*. 2014;(4):18–21.

12. Осипенко О.В. Корпоративная конфликтология. Монография. М.: Статут; 2022. 758 с.
13. Разина О. Враг внутри. *Банковское обозрение*. 2020;(6):58–61.
14. Свинцов А. Расчет ожидаемых кредитных убытков в новых экономических условиях: корректировка моделей. *Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке*. 2022;(8):4–14.

REFERENCES

1. Sheremet A.D., Nosova O.A. Reforming the Russian audit: problems and prospects. *Audit = Audit*. 2017;(12):2–8. (In Russ.).
2. Alferova O.V. The Audit Market: Consequences of Legislative Innovations. *Audit = Audit*. 2012;(8):5–7. (In Russ.).
3. Gutsait E.M. Audit services market: year 2021. *Auditorskie Vedomosti = Audit Journal*. 2022;(3):11–22. (In Russ.).
4. Demina I.D. Problems of the modern concept of conducting a mandatory audit in Russia based on the study of international experience. *Audit = Audit*. 2019;(3):6–10. (In Russ.).
5. Fomina D.S. Questions of regulation of audit activity in the conditions of new requirements for the quality of audit. *Auditorskie Vedomosti = Audit Journal*. 2017;(5–6):120–138. (In Russ.).
6. Fomina D.S. Regulation and quality control in the field of auditing: reform 2018–2019. *Audit = Audit*. 2017;(11):13–19. (In Russ.).
7. Beletskaya Yu.A. Accounting policy for tax purposes: principles of formation. *Nalog na pribyl': uchet dokhodov i raskhodov = Income tax: accounting for income and expenses*. 2021;(12):10–14. (In Russ.).
8. Korneev M. Reflection of changes in accounting policies and errors in the reporting period, taking into account the SPOD. *Nalogooblozhenie, uchet i otchetnost' v kommercheskom banke = Taxation, accounting and reporting in a commercial bank*. 2021;(3):37–51 (In Russ.).
9. Krutyakova T.L. Accounting policy 2022: accounting and tax. Moscow: IC Group; 2022. 320 p. (In Russ.).
10. Brezgulevskaya M., Efremova A. Write-off of bad loan debt at the expense of the reserve: nuances of accounting and taxation, controversial issues. *Nalogooblozhenie, uchet i otchetnost' v kommercheskom banke = Taxation, accounting and reporting in a commercial bank*. 2021;(8):4–14. (In Russ.).
11. Voronin D.V. Regulation of systemically important banks: international and Russian experience. *Bankovskoe delo = Banking*. 2014;(4):18–21. (In Russ.).
12. Osipenko O.V. Corporate conflictology. Monograph. Moscow: Statute; 2022. 758 p. (In Russ.).
13. Razina O. The enemy inside. *Bankovskoe obozrenie = Banking review*. 2020;(6):58–61. (In Russ.).
14. Svintsov A. Calculation of expected credit losses in the new economic conditions: adjustment of models. *Nalogooblozhenie, uchet i otchetnost' v kommercheskom banke = Taxation, accounting and reporting in a commercial bank*. 2022;(8):4–14. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Ольга Васильевна Курныкина — доктор экономических наук, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

Olga V. Kurnykina — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of audit and corporate reporting, Department of Tax, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-3169-934X>

OVKurnykina@fa.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 23.03.2023; после рецензирования 12.05.2023; принята к публикации 16.06.2023.

The article was submitted on 23.03.2023; revised on 12.05.2023 and accepted for publication on 16.06.2023.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The author read and approved the final version of the manuscript

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-65-76
УДК 657.1(011)(045)
JEL M40, M49

Совершенствование учетно-аналитической системы индивидуальных предпринимателей в сфере интернет-торговли на маркетплейсах

Т.М. Непряхина

Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого, Санкт-Петербург, Россия

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена анализу существующих подходов к интеграции учетных систем с целью их адаптации для потребностей индивидуальных предпринимателей, осуществляющих интернет-торговлю на маркетплейсах. Современные научные изыскания направлены в основном на совершенствование учетно-аналитических систем (УАС) крупных промышленных компаний или предприятий малого бизнеса и основаны на принципах бухгалтерского финансового учета, усложняющих структуру УАС. Предлагаемые в литературных источниках решения, связанные с интеграцией бизнес-процессов управления и стадий учетного процесса, являются более оптимальными для единоличного управления бизнесом, но требуют ряда уточнений. Анализ преимуществ и недостатков существующих учетно-аналитических систем позволил автору исследования для упрощения их структуры рекомендовать индивидуальным предпринимателям интеграцию процессов управления и стадий учетного процесса в сфере интернет-торговли на маркетплейсах. Результаты исследования могут использоваться для создания альтернативной ERP-системы для индивидуальных предпринимателей и в качестве рекомендаций для них по ведению учета. В процессе исследования использовались **методы** анализа и синтеза, сравнение, обзор литературы. Дальнейшие работы по этой теме должны быть направлены на уточнение показателей УАС индивидуальных предпринимателей с позиции оценки ее эффективности.

Ключевые слова: индивидуальный предприниматель; учетно-аналитическая система; стратегический управленческий учет; бизнес-процессы управления; учетный процесс; управленческие решения; интернет-торговля; маркетплейсы

Для цитирования: Непряхина Т.М. Совершенствование учетно-аналитической системы индивидуальных предпринимателей в сфере интернет-торговли на маркетплейсах. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(3):65-76. DOI:10.26794/2408-9303-2023-10-3-65-76

ORIGINAL PAPER

Improving the Accounting and Analytical System of Sole Proprietors in E-commerce and Online Trading on Marketplaces

T.M. Nepryahina

Peter the Great St. Petersburg Polytechnic University, St. Petersburg, Russia

ABSTRACT

The annual growth in the number of sole proprietor, especially in the field of online trading on marketplaces, reflects the relevance of the chosen topic. The existing legal features of sole proprietors, as well as the real needs for certain accounting and other information, reveal the need to improve accounting systems. The **purpose** of the article deals with the analysis of existing approaches to the integration of accounting systems in order to adapt them to the needs of individual entrepreneurs engaged in online trading on marketplaces. The analysis of the literature confirms that research on improving accounting and analytical systems is aimed at large industrial enterprises or small businesses in the form of legal entities and is based on the principles of accounting financial accounting, which significantly complicate the structure of systems. Most scientists offer various solutions for integrating business processes of management and accounting process and this approach is optimal for sole business management by an sole proprietor. The solutions proposed in the literature related to the integration of management business processes and accounting process stages

© Непряхина Т.М., 2023

are more optimal for sole management of a business, but require a number of refinements. The purpose of this study is to improve the accounting and analytical systems (AAS) of large industrial companies or small businesses and sole proprietors in the field of online trading on marketplaces and is based on the principles of financial accounting, which complicates the structure of AAS. Analysis of advantages and disadvantages of existing accounting and analytical systems allowed the author of the study to recommend sole proprietors or individual entrepreneurs to integrate management processes and stages of the accounting process in online trading on marketplaces to simplify their structure. The main **methods** used in the study are the analysis and synthesis of the existing literature, comparison of existing systems. As a result of the study, it was confirmed that the introduction of existing alternative integrated accounting systems is not advisable for sole proprietor due to the specifics of the business, the advantages and disadvantages of the existing accounting systems are reflected, the integration of business management processes and stages of the accounting process in the field of Internet trading on marketplaces is recommended in order to simplify the structure of the accounting system under sole management, and also clarified the structure of the accounting system with a strategic orientation for sole proprietor. The results of the study of improving accounting systems for sole proprietor in the field of online trading on marketplaces can be used to create an alternative ERP-system for sole proprietors and government recommendations for keeping the records of sole proprietors. Further research may be devoted to clarifying the indicators of the accounting and analytical systems of sole proprietors from the position of assessing their effectiveness.

Keywords: sole proprietor; accounting and analytical system; strategic management accounting; management business management processes; accounting process; management decisions; online trading; marketplaces

For citation: Nepryahina T.M. Improving the accounting and analytical system of sole proprietors in e-commerce and online trading on marketplaces. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(3):65-76. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-65-76

ВВЕДЕНИЕ

В последнее десятилетие в России наблюдается положительная динамика не только текущего общего количества юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, но и вновь созданных (рис. 1).

Наиболее характерен этот процесс для такого вида экономической деятельности, как розничная торговля — доля соответствующего ей ОКВЭД (среди 10 самых популярных у индивидуальных предпринимателей) составляет 46%, причем 18% из них приходится на торговлю в сети Интернет¹. Что касается юридических лиц, то доля электронной торговли здесь составила всего лишь 9,2% от 26% оборота непродовольственной розничной торговли². Заметим, что основной рост обеспечил сегмент интернет-торговли (B2C-торговля), т.е. покупка материальных товаров через сеть Интернет — под этим понимается заказ товара через сайт или мобильное приложение с устройства пользователя вне зависимости от способов оплаты и получения заказа. Большая часть интернет-торговли в настоящее время осуществляется через маркетплейсы, представляющие собой бизнес-модель, объединяющую продавцов и покупателей, совершающих

сделки посредством онлайн-платформы, предлагающей широкий и глубокий ассортимент разных товарных категорий и комплекс услуг с момента оформления заказа до его получения [1]. При этом доля пятерки ведущих маркетплейсов (AliExpress, Ozon, Wildberries, Яндекс Маркет, Сбермаркет) в общем объеме российского рынка электронной торговли во II квартале 2022 г. составила 69% по количеству заказов и 44% в денежном выражении. Особо подчеркнем, что в структуре предприятий, занимающихся интернет-торговлей через маркетплейсы, преобладают именно индивидуальные предприниматели (ИП) — их доля равна 51%³.

ОБЗОР ЛИТЕРАТУРЫ

Причины выбора этой формы ведения бизнеса в любой сфере очевидны, однако (если не учитывать проявления так называемой «ложной» самозанятости) наиболее явными ее преимуществами являются отсутствие обязанности вести бухгалтерский учет и предоставлять финансовую отчетность, а также возможность использовать денежные средства компании в личных целях. Между тем, именно данные преимущества и являются на протяжении последних пяти лет основным предметом пояснений со стороны налоговых органов и Министерства финансов РФ. Письма ФНС, Минфина ежегодно уточняют, как действовать ин-

¹ Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства. URL: <https://rmsp.nalog.ru/statistics.html>

² Маркетинговое исследование «Интернет-торговля в России 2021». URL: https://datainsight.ru/eCommerce_2021

³ Там же.

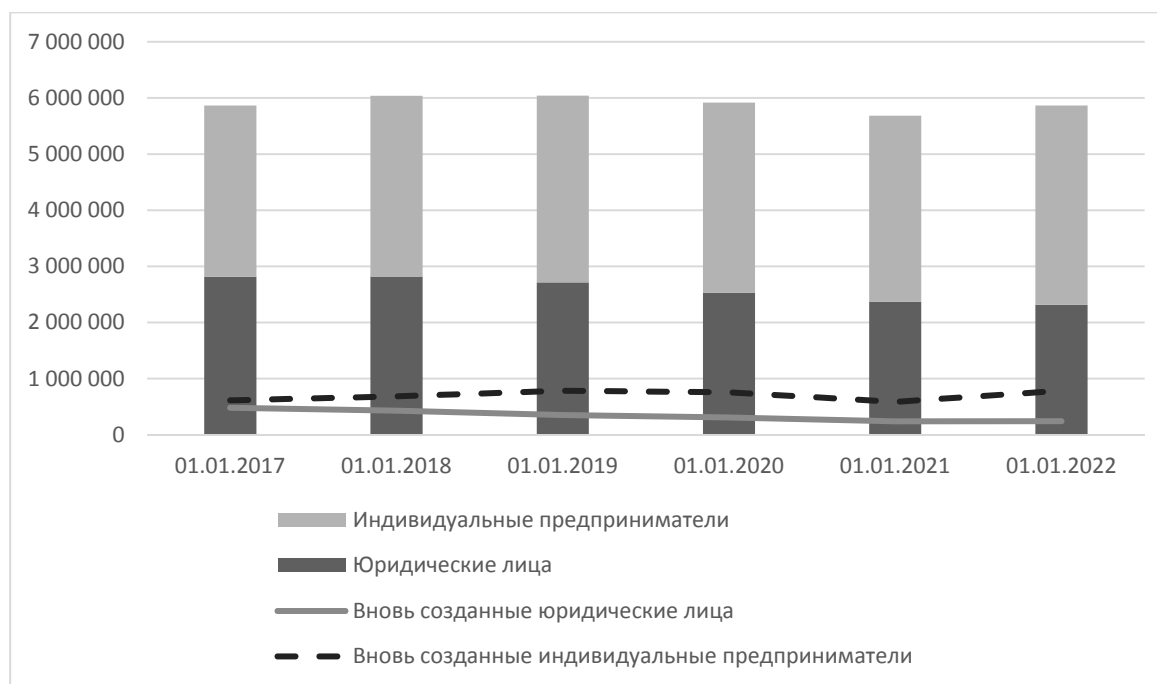


Рис. 1 / Fig. 1. Динамика количества существующих и вновь созданных индивидуальных предпринимателей и юридических лиц / Dynamics of the number of existing and “newly-formed” sole proprietors and corporations (legal entities)

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

дивидуальным предпринимателям при ведении налогового учета ввиду отсутствия обязанности вести бухгалтерский учет. В частности, из-за активного развития сферы интернет-торговли разрабатываются и появляются разного рода документы (уточнения) для определения дохода при расчетах с физическими лицами в сети Интернет, когда обязанность по приему платежей возникает у электронной платформы⁴, а также перечни расходов, связанных с электронной площадкой, которые не включаются в состав таковых при применении УСН⁵.

Подобные тенденции вызывают необходимость совершенствования законодательства в отношении ИП не только в целях профилактики возможных ошибок внутреннего учета, но и (принимая во вни-

мание особенности деятельности) создания полноценных универсальных государственных рекомендаций по самостоятельному ведению упрощенного налогового учета и предоставлению налоговой отчетности. В них также следует включить информацию о простой универсальной форме учетно-аналитической системы, способной удовлетворить потребности индивидуальных предпринимателей как в обработке релевантной информации для бизнеса, так и в осуществлении полноценного внутреннего контроля своей деятельности без применения глубоких специализированных знаний.

При совершенствовании УАС для ИП следует учесть, что «использование учетно-аналитической информации с учетом ее ценности для целей управления ограничено апперцепцией пользователей данной информацией»⁶. В таком случае данные для учета должны быть ориентированы прежде всего на единоличного пользователя в лице индивидуального предпринимателя. Поэтому совершенствовать для него УАС через механизмы учета, свойственные юридическим лицам, нецелесообразно, во-первых,

⁴ Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 03.04.2020 № 03-11-11/26872 «Об определении доходов принципала, применяющего УСН с объектом налогообложения в виде доходов». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/73887669/?ysclid=lj8c016fcf387734658>

⁵ Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 24.01.2020 № 03-11-06/2/4241 «Об особенностях определения налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/73601346/>

⁶ Соколов Я.В. История бухгалтерского учета. Учебник для студентов, обучающихся по специальности «бухгалт. учет, анализ и аудит». М.: Финансы и статистика; 2004. 270 с.

по причине ориентации на различных пользователей, и, во-вторых, потому, что использование альтернативных УАС в такой интерпретации при единоличном управлении является несоизмеримо затратным.

Учет, по устоявшемуся определению, является одним из важнейших элементов системы управления, накопителем и хранителем информации до востребования с целью переработки в управленческие решения. Учетная информация используется в бухгалтерском финансовом, налоговом и управленческом видах учета. Помимо основных требований и принципов, предъявляемых ко всему ее объему, следует отметить, что бухгалтерская информация должна содержать минимальное количество показателей, удовлетворяя при этом с наименьшими затратами труда и времени максимальное число ее пользователей на разных уровнях управления [2].

Существующие законодательные требования и рекомендации определяют бухгалтерский финансовый и налоговый учеты как системы обработки информации, направленные прежде всего на предоставление отчетности. Понятие управленческого учета многими авторами трактуется в узком смысле как подсистема бухгалтерского учета, а в широком — как система управления, охватывающая все его функции от планирования до принятия решений. По мнению автора, поскольку учет является функцией управления, то по определению он не может быть неуправленческим [2]. Большое количество ученых рассматривает финансовый и управленческий учет в одном информационном поле, признавая наличие различных подходов к формированию их взаимосвязи (независимость учетов, управленческий учет включает в себя финансовый, совпадение только части данных). Между тем сведения о взаимодействии учетов при организации деятельности ИП в литературе отсутствуют. Однако на практике отсутствие обязанности предоставления финансовой отчетности индивидуальными предпринимателями приводит к необходимости абсолютно нового подхода, при котором от бухгалтерского финансового учета остается требование регистрации первичных документов, фиксации финансовых показателей без обязанности сохранения принципа двойной записи, что больше приближает его к механизмам налогового учета. Что касается управленческого учета, то в ранее выполненных исследованиях содержалось предположение о схожести логики его ведения микропредприятиями и ИП — такая

связь обусловлена приоритетным единоличным управлением [3].

Анализ изучения литературных источников позволяет сделать следующие выводы:

- большинство микропредприятий преследуют не общегосударственные экономические цели, а выгоды для узкого круга лиц (в частности, своей семьи) [4];
- в вопросах внутреннего учета хозяева и руководители микропредприятий в малой степени применяют бухгалтерские инструменты, однако нередко неофициально используют средства управленческого учета, не выполняя надлежащих записей или не подозревая об этом [5–8];
- микропредприятия, использующие инструменты и методы управленческого учета, значительно быстрее добиваются повышения эффективности в работе [9, 10];
- одной из наиболее важных причин неудач микро- и малых фирм на экономическом фронте является именно неэффективное управление финансами, поддерживаемое незначительным или неправильным использованием бухгалтерской и финансовой информации, а также отсутствием четких целей своей деятельности [11, 12].

В результате проведенного нами опроса индивидуальных предпринимателей выявлены следующие особенности в отношении учетных систем:

- несмотря на отсутствие необходимости предоставления бухгалтерской финансовой отчетности, ИП пользуются традиционными бухгалтерскими и управленческими показателями в своей деятельности;
- в ответах прослеживается линия, направленная на приватное, самостоятельное ведение деятельности, и лишь немногие из индивидуальных предпринимателей обращаются за помощью к специалистам;
- большинство предпринимателей считают, что они сами должны контролировать свою деятельность и устанавливать для себя цели;
- бухгалтерские программы используются преимущественно для подготовки к предоставлению налоговой отчетности и получения первичной документации, причем отмечается сложность обработки с их помощью внеучетной информации.

Наличие явного разнообразия при ведении учета индивидуальными предпринимателями приводит к выводу о необходимости создания оригинальной УАС — универсальной и одновременно удовлетворяющей их потребности в информации.

По их мнению, именно единоличное принятие решений является стимулирующим фактором для объединения учетной системы и бизнес-процессов управления и формирования единой управленческой учетно-аналитической системы. В структуре бизнес-процессов управления всегда присутствуют такие этапы, как планирование, организация, учет, контроль, регулирование [13], но для стратегических целей торговой деятельности, по мнению В.С. Яковенко, в рамках УАС могут быть и дополнительные этапы в виде маркетинга, логистики и финансов [14]. Первый считается одним из важнейших в торговле, поскольку позволяет выявить наиболее перспективные направления развития деятельности компании. Однако для ИП выделение этапов логистики и финансов нецелесообразно — они должны органично входить в этапы организации и учета.

В литературе под учетным процессом нередко понимается циклический алгоритм преобразования учетной информации с целью выработки, контроля и регулирования экономических решений, включающий такие стадии, как: «текущее наблюдение и измерение; фиксацию, регистрацию фактов хозяйственной жизни, документирование и обработку; группировку учетной информации, сопровождающуюся составлением учетных регистров; составление форм отчетности в результате систематизации учетных показателей; использование учетной и отчетной информации в экономическом анализе» [15].

На многогранность учетных процессов и необходимость их объединения с бизнес-процессами управления в своих работах неоднократно указывали отечественные ученые, подчеркивая, что учетно-аналитическая система управления включает учетную, аналитическую и контрольную подсистемы, которые базируются на учетной и внеучетной информации, обеспечивая УАС возможность не только текущего, оперативного, но и стратегического управления коммерческой организацией. Для управленческой УАС использование информации управленческого учета предполагает особый подход к управлению, в частности при выборе его стратегической направленности. Именно с этих позиций можно рассматривать систему как единое целое с приоритетными целями в виде повышения эффективности и потенциала компании [16]. По мнению В.А. Залевского, учетная информация должна содействовать процессу разработки и реализации деловой стратегии организации, а инструменты УАС следует применять в ходе стратегического

управления, обеспечивая осуществление всех без исключения функций, т.е. планирования, оценки и контроля [2]. Для проверки законности калькулирования и определения затрат в контуре управления может присутствовать также подсистема аудита как действенная функция формирования информации для целей отчетности, однако для индивидуального предпринимателя важнее иметь данные, которые он может самостоятельно идентифицировать и на их основании единолично принять решение. В любой УАС может присутствовать и подсистема оценки, однако предварительно необходимо определить релевантный объект и способ такой оценки. Для ИП она проводится по двум направлениям: первое — проверка законности использования доходов и расходов для целей налогообложения, второе — оценка контрольных точек системы на предмет достижения целей и соответствия им. Такой подход позволяет сохранять контроль над ресурсами в рамках поставленных целей и поддерживать репутацию хозяйствующего субъекта [3]. Преимущества учетной системы, ориентированной на стратегическое управление, подчеркивает и В.А. Маняева, отводя в ней ключевое место учетно-информационному обеспечению, включающему в себя выход за пределы внутренней среды, получение информации извне (о рынках, конкурентах и др.) и определение зависимости между выбранной стратегией и применением методологии учета для формирования учетных данных [17]. По нашему убеждению, недостаточность или полное отсутствие сведений о влиянии внешних факторов приводит к тому, что менеджеры часто принимают ошибочные решения с целью воздействия на внутренние показатели. Иными словами, в учетно-аналитическую систему со стратегической ориентацией для ИП необходимо помимо внутренних учетных включать внеучетные показатели, характеризующие изменения рыночной ситуации. Однако высказываемые специалистами предложения о внедрении подобных систем содержат множество уточнений, касающихся аналитики элементов бухгалтерского учета, что для индивидуальных предпринимателей не только нецелесообразно, но достаточно сложно (и для понимания, и для внедрения). Именно поэтому, по мнению В.Ф. Несветайлова, стратегический управленческий учет следует рассматривать как значимое связующее звено между стратегическим управлением и учетным процессом, и его главной задачей является формирование учетно-аналитической информации, необходимой для принятия

управленческих решений [18]. Стратегическому управленческому учету свойственна высокая степень агрегирования данных, что является преимуществом для единоличного управления; кроме того, в качестве объекта учета он выводит стратегически значимые процессы и результаты.

По утверждению К. Симмондса, «стратегический управленческий учет» есть способ анализа данных управленческого учета о бизнесе и конкурентах в целях реализации и контроля бизнес-стратегии [19], где используются методы системы сбалансированных показателей, разработанных Норлоном и Р. Копланом, модели добавленной экономической стоимости Дж. Стерна и Б. Стюарта, системы учета затрат по видам деятельности П. Ф. Друкера и др. При этом ученые отмечают, что сбалансированная система показателей наиболее эффективно проявляет себя в сфере торговли [14, 20], однако она вполне реально может быть использована и для интернет-торговли. Акцент на внешние факторы, влияющие на деятельность предприятия, характерен для исследования С.П. Суворовой [21], отмечающей, что стратегический управленческий учет является элементом управленческой учетно-аналитической системы и подразумевает анализ внешних и внутренних факторов деятельности в рамках стратегической ориентации, тогда как простой управленческий учет в традиционной УАС предоставляет оперативную информацию прежде всего о внутренних факторах для формирования тактических решений. Ключевые показатели, необходимые при разработке системы стратегического управленческого учета на предприятии, наиболее полно представлены в работе К. Уорда [22]. Выявленных им факторов достаточно для использования данного вида учета, однако для индивидуальных предпринимателей такая система является слишком сложной, и ее внедрение связано со значительными затратами времени и труда, поэтому основой упрощения УАС индивидуального предпринимателя может и должна стать автоматизация элементов стратегического управленческого учета.

Выполненный автором анализ литературы показывает, что, несмотря на существующие УАС, потребности индивидуальных предпринимателей в простом и доступном учете удовлетворяются не полностью. Необязательность предоставления финансовой отчетности в полном формате, а также возможное отсутствие специализированных знаний при самостоятельном ведении деятельности снижает значимость привязки всех показателей учетно-аналитической системы к бухгалтерско-

му финансовому учету. Специфика единоличного управления предполагает применение единой управленческой учетно-аналитической системы, но имеющиеся решения этой проблемы характеризуются сложной многоэтапной структурой ее внедрения через инструменты бухгалтерского финансового учета. Использование методов стратегического управленческого учета в системах для ИП в сфере интернет-торговли на маркетплейсах возможно, однако существующие подходы к интеграции необходимо адаптировать под потребности предпринимателя и упростить предложенные структуры для единоличного использования.

МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

Проведенный в рамках исследования анализ действующей практики и научных публикаций, а также результаты опроса индивидуальных предпринимателей показали отсутствие информации о преимуществах и недостатках различных УАС. При этом выявлено, что традиционные системы для этой категории пользователей отличаются тем, что:

- при отсутствии необходимости предоставления финансовой отчетности тем не менее требуют знания основ бухгалтерского учета;
- классификация расходов, ориентированная на показатели бухгалтерского учета, ограничена и недостаточно информативна для принятия индивидуальными предпринимателями управленческих решений;
- в системе отсутствует информация о релевантных внеучетных показателях;
- функции управления и контроля ограничены и сводятся к предоставлению налоговой отчетности, а также получению примитивной информации типа «доход», «расход»;
- автоматизация учетных процессов, принятая в традиционных ERP-системах, из-за их сложности и затратности совершенно неприемлема для индивидуального предпринимательства.

Однако у имеющихся и применяемых систем присутствуют и положительные стороны, проявляющиеся в том, что они:

- позволяют полноценно вести налоговый учет и получать информацию для предоставления налоговой отчетности;
- методы и принципы бухгалтерского учета сохраняют структуру и системность;
- сплошной характер учета усиливает степень достоверности полученных данных.

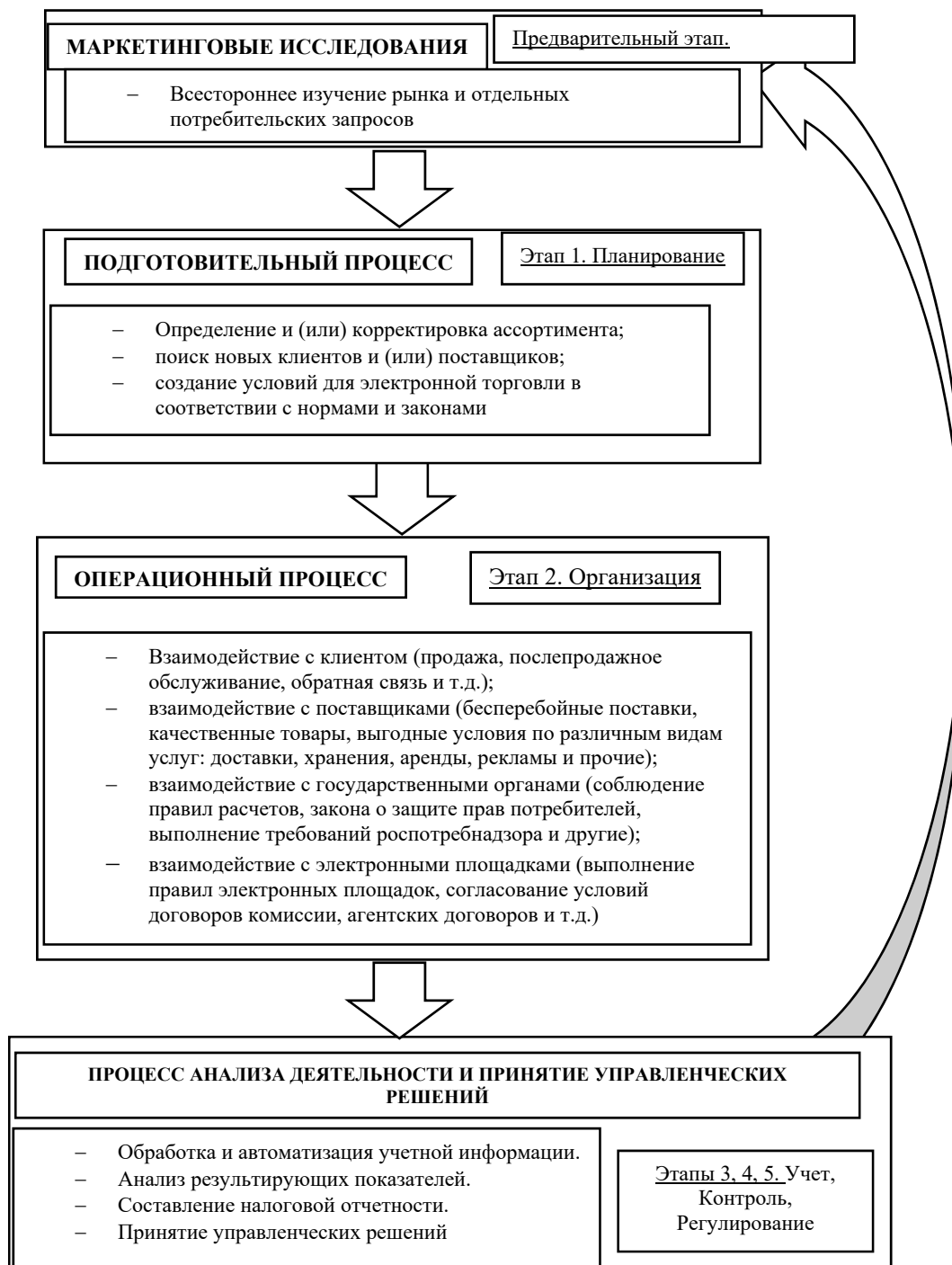


Рис. 2 / Fig. 2. Взаимодействие бизнес-процессов управления в сфере интернет-торговли на маркетплейсах / Interaction of business management processes in the field of online trading on marketplaces

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Для сферы интернет-торговли с ее особенностями, касающимися работы на маркетплейсах, основные бизнес-процессы управления должны опираться на приоритетные точки контроля деятельности хозяйствующего субъекта. Однако их

следует дополнить предварительным этапом в виде маркетинговых исследований, необходимых для всестороннего изучения рынка и отдельных потребительских запросов, после чего возможен этап планирования (рис. 2).

Таблица 1 / Table 1

**Интеграции стадий учетного процесса и этапов бизнес-процессов управления /
Integration of accounting process stages and management business process stages**

Стадия учетного процесса / Stage of the accounting process	Бизнес-процессы управления сферы интернет-торговли / Business processes of managing the sphere of online commerce	Характеристика операций / Description of operations	Источник информации / A source of information
Текущее наблюдение, измерение	Предварительный этап: маркетинг	Выделение объектов учета, выявление их количественной характеристики и внеучетной информации	Заказы поставщикам, заказы клиентов, первичные документы и т.д.
Фиксация и регистрация фактов хозяйственной жизни, документирование и обработка	Операционный процесс: взаимодействие с государственными органами, поставщиками, покупателями, электронными площадками	Оформление результатов наблюдения первичным учетным документом, договором, нормативом для внеучетной информации	Договора, акты, накладные, счета, чеки и т.д.
Группировка учетной информации (составление учетных регистров)	Регистрация информации для управленческого и налогового учета	Накопление, систематизация данных, полученных из первичной документации для учетной информации, а также заказов, нормативов, договоров для внеучетной информации	Журналы операций, ведомости, данные заказов, договоров, нормативов и т.д.
Систематизация учетных показателей (составление форм отчетности)	Определение результирующих показателей для управленческого учета и составление налоговой отчетности	Объединение и выявление существенных показателей учетной и внеучетной информации	Налоговая отчетность, формы представления управленческой информации
Использование учетной и отчетной информации	Принятие управленческих решений на основе учетных и внеучетных показателей	Оценка финансово-хозяйственной деятельности, анализ степени формирования и реализации портфеля заказов, поиск путей повышения эффективности деятельности, формирование базы для принятия решений	Приказы, регламенты, рекомендации, внутренние нормативные документы и т.д.

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Бизнес-процессы управления опираются как на учетную, так и на внеучетную информацию. Интеграция их этапов и стадий учетного процесса позволяет отслеживать объекты учета непосредственно как результаты бизнес-процесса управления, а внеучетная информация — принимать корректные управленческие решения (табл. 1). В результате при единоличном управлении учетный процесс не будет являться от-

дельным элементом системы функционирования компании.

На современном этапе нормативом для торговли все чаще становится информация для анализа деятельности, выявления контрольных точек оценки эффективности и распределения косвенных расходов. При этом структура учетной системы со стратегической ориентацией для индивидуальных предпринимателей должна удовлетворять их

Таблица 2 / Table 2

Интегрированная учетно-аналитическая система для индивидуальных предпринимателей / Integrated accounting and analytical system for sole proprietors

Стадии бизнес-процесса управления / Stages of business process management	Составляющие ССП / BSC components	Учетный процесс / Accounting process
Текущее наблюдение, измерение		
Маркетинг Подготовительный процесс	Самообразование	Обзор рынка, объектов учета, установление стратегических целей бизнеса, обработка внешней информации для получения знаний и навыков управления
Фиксация и регистрация фактов хозяйственной жизни, документирование и обработка		
Операционный процесс	Внутренние бизнес-процессы	Составление документов и регистрация
	Клиенты	
Группировка учетной информации (составление учетных регистров)		
Операционный процесс	Внутренние бизнес-процессы	Создание регистров в рамках группировки системы сбалансированных показателей
	Клиенты	
Процесс анализа деятельности и принятие управленческих решений	Финансовая составляющая	
Систематизация учетных показателей (составление форм отчетности)		
Операционный процесс	Внутренние бизнес-процессы	Определение отсроченных и опережающих индикаторов, доходов и расходов
	Клиенты	
Процесс анализа деятельности и принятие управленческих решений	Финансовая составляющая	
Использование учетной и отчетной информации		
Процесс анализа деятельности и принятие управленческих решений	Финансовая составляющая	Оценка выполнения финансовых стратегических целей

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

потребности в простоте учета, контроле и формировании целей, сохраняя все преимущества традиционных учетных систем.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

По нашему мнению, стратегический управленческий учет способен стать связующим звеном между учетным процессом и бизнес-процессами управления, но в его рамках следует определить систему и состав учетных и внеучетных показателей показателей для фиксации стратегических целей. В качестве одной из таких систем может быть использован комплекс сбалансированных показателей Р. Каплана и Д. Нортон, поскольку четыре ее составляющие — финансовые, клиентские, внутренних бизнес-процессов и обучения персонала — до-

статочно полно отражают сферы контроля и управления деятельностью. Для единоличного управления составляющая «обучение персонала» может быть заменена на приоритетное «самообразование». В этом случае предлагаемая интегрированная УАС для ИП сможет обеспечить пользователя информацией для внутреннего контроля ресурсов, формирования налоговой отчетности, внутреннего контроля деятельности и данными о достижении стратегически важных целей (табл. 2).

Таким образом, интеграция процессов управления, учета и стратегии позволит учесть особенности индивидуального предпринимательства, сохраняя и используя преимущества существующих УАС.

Развитие бизнеса в виде ИП, ввиду отсутствия полноценного внутреннего контроля в виде дан-

ных бухгалтерского финансового учета, требует внесения в законодательство изменений путем уточнения показателей налогового учета. Сейчас государственные рекомендации и возможные альтернативные учетно-аналитические системы построены исключительно на принципах бухгалтерского финансового учета, что делает их применение при единоличном управлении бизнесом нецелесообразным. Кроме того, они не удовлетворяют потребности индивидуальных предпринимателей в самостоятельном контроле ресурсов и формировании стратегических целей компании. Схожесть логики микропредприятий и ИП позволяет утверждать, что использование инструментов управленческого учета приведет к повышению эффективности работы этих компаний, а внедрение именно стратегического управленческого учета в УАС (как связующего звена бизнес-процессов управления и стадий учетного процесса) позволит получать полноценную релевантную информацию не только о внутренней, но и о внешней среде, давая возможность выстраивать стратегические цели и контролировать их выполнение.

Специалистами доказано, что интеграция процессов управления и учета является эффективной основой для создания управленческих УАС на крупных промышленных предприятиях. Однако пока не существует универсального механизма, выводящего эти интегрированные системы за рамки масштабного бухгалтерского

финансового учета компаний, следует применять те их элементы, которые учитывают особенности внутреннего контроля индивидуального предпринимательства.

ВЫВОДЫ

В целях совершенствования УАС индивидуального предпринимательства в сфере интернет-торговли на маркетплейсах недостаточно использовать существующие механизмы систем, созданных на базе бухгалтерского финансового учета, — их необходимо трансформировать под законодательно оформленные особенности ИП. Создаваемые системы должны иметь простую структуру, быть универсальными, чтобы для ведения внутреннего учета не требовалось глубоких специализированных знаний; для целей единоличного управления их целесообразно объединять с бизнес-процессами управления, а для сферы интернет-торговли на маркетплейсах — добавить предварительный этап маркетинговых исследований. Объединяющим элементом должен стать стратегический управленческий учет: более упрощенный и динамичный, без жесткой существенной привязки к показателям бухгалтерского финансового учета. УАС, организованные по такому принципу, могут использоваться в качестве альтернативы для разработки ERP-систем и государственных рекомендаций по ведению учета индивидуальными предпринимателями.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Куликова О.М., Суворова С.Д. Маркетплейс: бизнес-модель современной торговли. *Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования*. 2020;6(48):50–55.
2. Залевский В.А. Управленческий учет, как часть единой управленческо-учетной системы: сущность, назначение, основы формирования. *Управленческий учет*. 2008;(6):3–9.
3. Непряхина Т.М. Особенности внешнего и внутреннего контроля деятельности индивидуальных предпринимателей и самозанятых. Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов. Сборник научных статей. Шешукова Т.Г., ред. Пермь: ПГНИУ; 2022:213–223.
4. Najera R. T., Collazzo P. Management accounting use in micro and small enterprises. *Qualitative Research in Accounting & Management*. 2021;18(1):84–101.
5. Shields J., Shelleman J. Management accounting systems in micro-SMEs. *The Journal of Applied Management and Entrepreneurship*. 2016;21(1):19–31.
6. Alattar J. M., Kouhy R., Innes J. Management accounting information in micro enterprises in Gaza. *Journal of Accounting and Organizational Change*. 2009;5(1):81–107.
7. Liberman-Yaconi L., Hooper T., Hutchings K. Toward a model of understanding strategic decision-making in micro-firms: exploring the Australian information technology sector. *Journal of Small Business Management*. 2010;48(1):70–95.
8. Najera R. T., Collazzo P. Determinants of the use of accounting systems in microenterprises: evidence from Chile. *Journal of Accounting in Emerging Economies*. 2021;11(4):632–650.

9. Wang D.H.M., Huynh Q.L. Effects of environmental uncertainty on computerized accounting system adoption and firm performance. *International Journal of Humanities and Applied Sciences*. 2013;2(1):13–21.
10. Thong V. Q. Factors defining the effectiveness of integrated accounting information system in ERP environment – Evidence from Vietnam’s enterprises. *Ho Chi Minh City Open University Journal of Science*. 2020;7(2):96–110.
11. Dyt R., Halabi A.K. Empirical evidence examining the accounting information systems and accounting reports of small and micro business in Australia. *Small Enterprise Research*. 2007;15(2):1–9.
12. Peters M., Buhalis D. Family hotel businesses: strategic planning and the need for education and training. *Education and Training*. 2014;46;(8/9):406–415.
13. Гуляев Г.Ю. Эффективные механизмы управления. Монография. Пенза: Наука и Просвещение; 2017. 244 с.
14. Яковенко В.С. Аналитические возможности учетной системы торговых организаций. *Вестник ИДНК (Теория экономики и управления народным хозяйством). Экономические науки*. 2018;1(45):20.
15. Романенко А.В. Совершенствование организации учетного процесса на предприятиях общественного питания. *Международный бухгалтерский учет*. 2017;20(22):1304–1317.
16. Адаменко А.А., Хорольская Т.Е., Петров Д.В. Роль стратегического планирования в развитии предпринимательской деятельности. *Естественно-гуманитарные исследования*. 2020;3(29):24–27.
17. Маняева В.А. Формирование учетно-информационного обеспечения в системе стратегического контроллинга. *Управленческий учет*. 2011;(11):85–92.
18. Несветайлов В.Ф., Панков В.В. Базовые принципы и допущения стратегического управленческого учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2012;7;(205):2–7.
19. Simmonds K. Strategic Management Accounting. *Management Accounting*. 1981;59(4):26–29.
20. Барышев С.Б. Учетно-аналитическая система сбалансированных показателей эффективности. *Бухгалтерский учет*. 2012;(8):125–127.
21. Суворова С.П., Малявкина Л.И. Концептуальные основы стратегического управления инновационной деятельностью организаций. *Вестник ОрелГИЭТ*. 2012;2(20):140–144.
22. Уорд К. Стратегический управленческий учет. Пер. с англ. Осмоловского Е.М.: Олимп-бизнес; 2002. 435 с.

REFERENCES

1. Kulikova O.M., Suvorov S.D. Marketplace: a business model of modern trade. *Innovacionnaya ekonomika: perspektivy razvitiya i sovershenstvovaniya = Innovative economy: prospects for development and improvement*. 2020;6(48):50–55. (In Russ.).
2. Zalevsky V.A. Management accounting, as part of a single management accounting system: essence, purpose, foundations of formation. *Upravlencheskij uchet = Management accounting*. 2008;(6):3–9. (In Russ.).
3. Nepryahina T.M. Features of external and internal control of the activities of individual entrepreneurs and self-employed. Development of an accounting, analytical and control system in the context of globalization of economic processes. Collection of scientific articles. Sheshukova T. G., ed. Perm: PSU; 2022:213–223 (In Russ.).
4. Najera R. T., Collazzo P. Management accounting use in micro and small enterprises. *Qualitative Research in Accounting & Management*. 2021;18(1):84–101.
5. Shields J., Shelleman J. Management accounting systems in micro-SMEs. *The Journal of Applied Management and Entrepreneurship*. 2016;21(1):19–31.
6. Alattar J.M., Kouhy R., Innes J. Management accounting information in micro enterprises in Gaza. *Journal of Accounting and Organizational Change*. 2009;5(1):81–107.
7. Liberman-Yaconi L., Hooper T., Hutchings K. Toward a model of understanding strategic decision-making in micro-firms: exploring the Australian information technology sector. *Journal of Small Business Management*. 2010;48(1):70–95.
8. Najera R. T., Collazzo P. Determinants of the use of accounting systems in microenterprises: evidence from Chile. *Journal of Accounting in Emerging Economies*. 2021;11(4):632–650.
9. Wang D.H.M., Huynh Q.L. Effects of environmental uncertainty on computerized accounting system adoption and firm performance. *International Journal of Humanities and Applied Sciences*. 2013;2(1):13–21.

10. Thong V. Q. Factors defining the effectiveness of integrated accounting information system in ERP environment — Evidence from Vietnam's enterprises. *Ho Chi Minh City Open University Journal of Science*. 2020;7(2):96–110.
11. Dyt R., Halabi A. K. Empirical evidence examining the accounting information systems and accounting reports of small and micro business in Australia. *Small Enterprise Research*. 2007;15(2):1–9.
12. Peters M., Buhalis D. Family hotel businesses: strategic planning and the need for education and training. *Education and Training*. 2014;46;(8/9):406–415.
13. Gulyaev G. Yu. Effective management mechanisms. Monograph. Penza: Science and Enlightenment; 2017. 244 p. (In Russ.).
14. Yakovenko V. S. Analytical capabilities of the accounting system of trading organizations. *Bulletin of the Institute of Friendship of the Peoples of the Caucasus (Theory of Economics and Management of the National Economy)*. *Economic Sciences*. 2018;1(45): 20. (In Russ.).
15. Romanenko A. V. Improving the organization of the accounting process at catering enterprises. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2017;20(22):1304–1317 (In Russ.).
16. Adamenko A. A., Khorol'skaya T. E., Petrov D. V. The role of strategic planning in the development of entrepreneurial activity. *Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya = Natural-Humanitarian Studies* 2020;3(29):24–27. (In Russ.).
17. Manyeva V. A. Creation of accounting and information support in the strategic controlling system. *Upravlencheskij uchet = Management accounting*. 2011;(11):85–92. (In Russ.).
18. Nesvetailov V. F., Pankov V. V. Basic principles and assumptions of strategic management accounting. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2012;7;(205):2–7. (In Russ.).
19. Simmonds K. Strategic Management Accounting. *Management Accounting*. 1981;59(4):26–29.
20. Baryshev S. B. Accounting and analytical system of balanced performance indicators. *Buhgalterskij uchet = Accounting*. 2012;(8):125–127. (In Russ.).
21. Suvorova S. P., Malyavkina L. I. Conceptual foundations of strategic management of innovative activities of organizations. *Vestnik OrelGIET = Bulletin of the Oryol State Institute of Economics and Trade*. 2012;2(20):140–144. (In Russ.).
22. Ward K. Strategic management accounting. Translated from Eng. Osmolovsky E. Moscow: Olymp-Business; 2002. 435 p.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Татьяна Михайловна Непряхина — ассистент, высшая инженерно-экономическая школа института промышленного менеджмента, экономики и торговли, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого, Санкт-Петербург, Россия

Tatiana M. Nepryahina — assistant of the Higher School of Engineering and Economics, Institute of Industrial Management, Economics and Trade, Peter the Great St. Petersburg Polytechnic University, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-3082-0371>

tanex2008@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 28.11.2023; после рецензирования 24.05.2023; принята к публикации 28.06.2023.

The article was submitted on 28.11.2023; revised on 24.05.2023 and accepted for publication on 28.06.2023.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The author read and approved the final version of the manuscript.

Слово о Учителе, Коллеге и Человеке.



К 110-летию со дня рождения профессора Василия Ивановича Исакова / A Word About the Teacher, Colleague and Man. On the 110th anniversary of the birth of Professor Vasily Ivanovich Isakov

Когда-то давно в одном серьезном научном издании я прочитал следующую краткую скупую характеристику этого ученого, доктора экономических наук, профессора: «Представитель советской учетной науки, один из главных идеологов машинной бухгалтерии. Он сформировал таблично-перфокарточную форму счетоводства, создал учение о комплексной механизации и автоматизации учета, издал множество монографий, статей, учебников, подготовил огромное число учеников и последователей. Благодаря Исакову и его школе были разработаны проблемы унификации и стандартизации первичных документов, проектирования машинных сводок — учетных регистров, создания классификаторов учетных номенклатур, кодирования группировочных признаков, формирования единой унифицированной шифровки товарно-материальных ценностей ...» и т.п.

Прошли десятилетия, выросли новые поколения специалистов и ученых того научного направления, у истоков которого он стоял, совершенно иными стали технические средства и технологические решения по работе с учетной информацией, автоматизация обработки учетных данных в организациях и офисах воспринимается как нечто естественное и само собой разумеющееся. И становится несколько больно, что тех, кто каких-то несколько десятков лет был в самой гуще научно-технического процесса, относят нынче к такой далекой исторической эпохе (не скажу пока, что предают забвению), что и не вспоминают. А ведь именно силой их мысли и неутомимой деятельности начато движение к сегодняшнему состоянию науки и научно-технического прогресса в области информационных технологий. Немного перефразируя высказывание французского мыслителя Вольтера, сделанное им еще в начале XVIII в.: «Тот, кто не знает прошлого, не знает ни настоящего, ни будущего, ни самого себя» на «не зная прошлого, невозможно верно оценить сегодняшнее и увидеть будущее», начну свое повест-

ование о Василии Ивановиче Исакове, которого мы, его ученики и коллеги, между собой с полным основанием называли «патриархом механизации учета», с небольшой исторической картинкой.

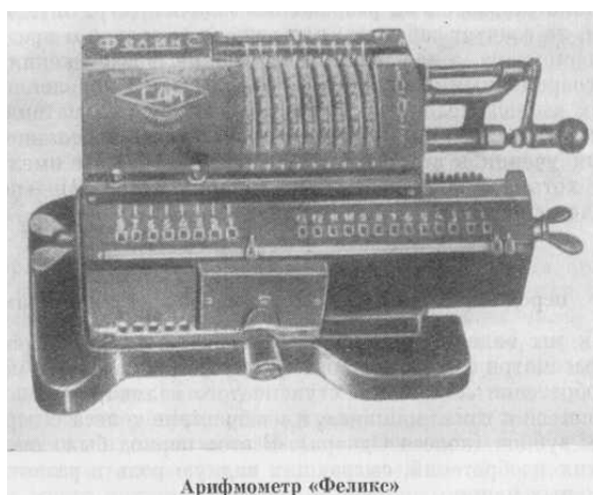
На протяжении всего своего существования человек сталкивался с необходимостью производить подсчеты и вычисления, сохранять данные. Камушки, косточки, палочки, зарубки, специальные доски, примитивные счетные приспособления, переросшие в известные ныне конторские счеты, — все это уже в далеком (последнее — еще даже не совсем далеком) прошлом. В конце XV в. у уникального итальянского мыслителя и художника Леонардо да Винчи родилась идея о примитивном счетном устройстве (его эскиз был найден при разборе архива да Винчи лишь в 50-х гг. XX в.); в 1622 г. механическую вычислительную машину оригинальной конструкции предложил немецкий математик В. Шиккард; однако первый примитивный действующий механизм для выполнения сложения и вычитания чисел был сконструирован лишь в 1642 г. французским физиком, математиком и механиком Б. Паскалем (машина Паскаля) и имел назначение, скорее всего, подарочное, чем практическое. Появившиеся в последующие 200 и более лет машины подобного типа обладали огромным недостатком — установка данных и управление счетом производились вручную.

В России массовое использование механических приборов для счета началось в конце XIX в. — в 1874 г. петербургский механик В. Т. Однер сконструировал, а затем организовал фабричное производство «арифмометров» (так они назывались). Эта простейшая вычислительная машина на долгие годы стала основным рабочим инструментом счетоводов. В 1914 г. в России этих простейших устройств насчитывалось более 22 тыс.

Революцией стало появление счетных машин совершенно иного типа, использующих в качестве источника информации картонные карты с нанесенными на них данными в виде отверстий (пер-

фокарты) и программы управления, набираемые вручную на специальных досках с помощью совокупности десятков и сотен токопроводящих шнуров. Сконструированные в конце XIX в. в США инженером Г. Холлеритом (Herman Hollerith) комплексы таких машин (названных «счетными перфорационными») были успешно применены при обработке материалов переписи населения США 1890 г. И уже 15 декабря 1896 г. Холлерит подписал контракт об обеспечении изобретенными им электрическими табулирующими машинами правительства России — он предоставил в аренду 35 старых устройств, а также продал 500 перфораторов и 70 табуляторов с сортировальными машинами за 67 571 долл. Через несколько лет перфорационные машины Г. Холлерита, а также другие, модифицированные инженером Д. Пауэрсом (кстати, окончившим Техническую школу в Одессе), стали массово производиться новой компанией С-Т-Р (впоследствии ставшей ИВМ) и использоваться в Европе и России, в частности при проведении первой всероссийской переписи населения 1897 г. Правда, это не может служить хорошим примером применения машин Холлерита, поскольку результаты переписи были опубликованы лишь в конце 1905 г. по причинам слабой квалификации персонала, отсутствия помощи от местных властей, недостаточной формализации записей.

Начиная с середины 20-х гг. прошлого века директивным решением Правительства СССР на самых крупных промышленных предприятиях страны, железнодорожном транспорте, в органах госстатистики, учреждениях Госбанка началось внедрение механизированного решения наиболее трудоемких учетных задач посредством использования имевшейся техники и привлечения дореволюционных специалистов. Первый опыт механизации учета в промышленности относится к 1927 г., когда в г. Харькове на заводе сельскохозяйственных машин «Серп и молот» была создана машинносчетная станция (МСС) с базовыми перфорационными машинами «Пауэрс». В 1927–1928 гг. МСС организуются на московском заводе «Серп и молот», ленинградской «Красной заре». Только в 1932 г. было введено в эксплуатацию 12 МСС на крупных промышленных предприятиях, включая Московский и Горьковский автомобильные заводы. Огромной площадкой для внедрения механизированного учета стала система Госбанка СССР, насчитывавшая в 30-х гг. свыше тысячи учреждений: уже в 1927 г. создается МСС при Харьковской конторе



Госбанка, а в 1931 г. — фабрика механизированного учета правления Госбанка СССР в Москве.

Между тем предприятия, производящие счетное оборудование, в стране практически отсутствовали. Для решения этой проблемы завод под названием «Бюро точной механики 1-го МГУ», с 1923 г. ремонтирующий пишущие машинки, счетные и кассовые аппараты, в 1927 г. был преобразован в «Завод-бюро точной механики 1-го МГУ», а в 1928 г. — в «Завод счетно-пишущих машин Треста точной механики», где и было начато производство первого в стране арифмометра «Союз-1». Затем предприятие было реорганизовано в «Первый государственный завод счетных и счетно-аналитических машин (САМ)», на котором уже до ВОВ начался выпуск счетных и сортировальных машин, арифмометров «Феликс», табуляторов Т1 и Т2. В 1949 г. на его базе создается «Научно-исследовательский институт счетного машиностроения», позже ставший НИИСчетмаш.

В стране существовала еще одна важная проблема — отсутствовали квалифицированные кадры в области внедрения механизации учета. Для подготовки таких специалистов в начале 30-х гг. были созданы не только конструкторские бюро, но и ряд отраслевых вузов, где были открыты факультеты (отделения), выпускающие профессионалов высшей категории. Заметим, что в те времена специалистам, получившим образование в дореволюционной России, включая ученых и преподавателей, не доверяли, подозревая их во враждебных замыслах.

В 1930 г. воссоздается ранее закрытый Московский финансово-экономический институт (МФЭИ), готовивший сотрудников финансовых учреждений страны. В 1931 г. открывает двери еще один специализированный финансовый вуз — Московский учет-

но-экономический институт Госбанка СССР (МУЭИ). Его созданию предшествовали разногласия между Наркомфином и Госбанком, которые, на первый взгляд, носили ведомственный характер. В 1930 г. Госбанк принял постановление о подготовке кадров кредитных работников в связи с проведением кредитной реформы. В это время уже существовал МФЭИ, имевший в своей структуре кредитное отделение. Дискуссия шла резко, говорилось о недопустимости параллельного создания двух финансово-экономических вузов. Подлинная сущность спора была более глубокой — в его основе лежал принципиальный вопрос о том, каких специалистов готовить для народного хозяйства. Программа МФЭИ предусматривала выпуск профессионалов широкого профиля, в Госбанке же настаивали на необходимости подготовки узких специалистов. В августе 1931 г. в МУЭИ состоялся первый набор студентов, и в сентябре 300 первокурсников приступили к занятиям. Открылся рабфак, имевший дневное и вечернее отделения. В мае 1935 г. окончание института праздновали первые 87 выпускников.

МУЭИ еще долго оставался бы «карликовым» вузом, если бы не перевод МФЭИ в Ленинград. Его профессора перешли на работу в МУЭИ, и положение дел стало коренным образом меняться: опытные преподаватели, владевшие методикой чтения лекций и проведения практических занятий, семинаров, занимавшиеся научными исследованиями, дали толчок развитию учебного заведения. Это стало основанием для реорганизации 28 июня 1934 г. Учетно-экономического института в Московский кредитно-экономический институт (МКЭИ) и его подчинения правлению Госбанка СССР. Первым директором нового вуза стал М. И. Шеронов, а в 1936 г. его сменил К. П. Ширяев — выпускник кредитного отделения МФЭИ 1931 г.

В 1935 г. официальным постановлением Комитета по техническому образованию было признано, что выпуск специалистов узкого профиля себя не оправдал, и МКЭИ должен готовить не экономистов-бухгалтеров, а высококвалифицированных специалистов — экономистов-финансистов по кредиту, владеющих теоретическими и практическими знаниями в области кредитного планирования, денежного обращения и анализа торговых и промышленно-финансовых планов. Сложившаяся в 1930-е гг. денежно-кредитная система СССР требовала работников с фундаментальным образованием, и МКЭИ перешел с трехлетнего на четырехлетний срок обучения. Спор между сторонниками «уз-

коспециализированной подготовки» и широкого образования был решен в пользу последних.

Во второй половине 1930-х гг. в МКЭИ были организованы новые кафедры: «Конструкция счетных машин» (заведующий С. К. Неслуховский — изобретатель первого советского перфоратора) и «Эксплуатация счетных машин» (заведующий Я. Е. Винер — руководитель отдела механизации учета треста «Текстильоргучет»); в вузе преподавали специалисты-практики, например В. А. Гинопдман, начальник сектора организации механизированного учета треста «Оргмашучет» (ставший позднее профессором). В МКЭИ кафедра стала основным подразделением, отвечающим за проведение учебно-методической и научной работы со студентами. Экономические кафедры возглавили ученые, внесшие существенный вклад в развитие экономической науки и учета, в частности З. В. Атлас, В. В. Иконников, А. М. Галаган, Н. Н. Любимов, В. К. Яцунский, М. И. Боголепов.

Ежегодно МКЭИ выпускал от 80 до 100 чел., оставаясь на протяжении всей своей истории небольшим вузом. Первоначально он размещался в здании Госбанка СССР на Неглинной улице, а в 1938–1939 гг. по решению председателя правления Госбанка Н. А. Булганина в микрорайоне, примыкавшем к селу Алексеевскому на Ярославском шоссе, был построен новый пятиэтажный корпус института. В строительстве на Церковной горке, д. 30 (ныне ул. Кибальчича, д. 1) принимали участие и студенты. В результате в начале 1940 г. МКЭИ переехал в новое здание, где в настоящее время располагается один из многих факультетов нашего Финансового университета.

Мы преднамеренно привели факты развития системы экономического образования на примере нескольких московских вузов, но в начале 30-х гг. институты этого направления были созданы практически во всех крупных городах страны — Ленинграде, Минске, Ташкенте, Казани, Ростове-на-Дону, Одессе и др.

Вот на фоне такой исторической картины в 1933 г. студентом МКЭИ стал герой моей публикации — двадцатилетний парень Василий Исаков.

Родился он 22 марта 1913 г. в крестьянской семье Ивана Исакова, проживавшей тогда в мордовском селе Тургенево Ардатовского уезда Симбирской губернии. Село получило свое название от фамилии дворянского рода Тургеньевых, владевших им.

Иван Петрович Тургеньев — отставной полковник Ярославского пехотного полка, был активным чле-

ном тайного масонского кружка Н.И. Новикова, за что его выслали в 1792 г. в Симбирскую губернию в родовое имение. Один из его сыновей — Николай (будущий декабрист и друг А.С. Пушкина), став владельцем усадьбы, основал в селе первую в уезде больницу для крестьян (позднее здесь была открыта церковно-приходская сельская школа). Он сам (выпускник Московского государственного университета, известный экономист XIX в.) и последующие владельцы имения, отличаясь антикрепостническими взглядами, уделяли много внимания быту и просвещению своих крестьян.

Василий проучился сначала в сельской школе, а затем еще три года — в школе г. Ардатова (в 4-х км от села) для получения среднего образования.

В 1930 г. мужчины по достижении 21 года призывались на действительную военную службу, но поскольку Василий Исаков выделялся среди своих сверстников добросовестным отношением к учебе и прилежанием, активным участием во многих проводившихся в то время общественно-политических мероприятиях, заинтересованностью к финансовой работе (в школе отдельные занятия проводили сотрудники отделения Госбанка) и не подлежал призыву на военную службу, после получения полного среднего образования он начал работать в отделении банка. В 1933 г. он был направлен на учебу в открывшийся в Москве учетно-экономический институт (МУЭИ), где готовились инженерные кадры в области механизации учета.

Отметим, что в конце 20-х — начале 30-х гг. лица со средним образованием не сдавали вступительные экзамены в вуз, а по его окончании им гарантировались рабочие места в соответствии с распределением. В ту пору в стране, где активно начался процесс индустриализации, действовал выдвинутый партией лозунг «Кадры решают все», но при этом они должны были быть не буржуазного, а рабочего-крестьянского происхождения, в силу чего определяющим фактором становились не способности, а классовая принадлежность будущего студента.

Страна испытывала острую необходимость в большом количестве специалистов, поэтому в вузовское образование внедрялись разного рода новшества, и прежде всего это коснулось продолжительности обучения. Если в царской России срок подготовки инженера в вузе составлял 5–6 лет, то в условиях нехватки профессиональных кадров с пролетарским происхождением в социалистической России он был сокращен до 4-х. Вводилась

триместровая система, а прием студентов и выпуск специалистов проводились три раза в год.

Другое радикальное нововведение, которое отражено в фильмах о студенческой молодежи 30-х гг., — это обучение по бригадно-зачетному методу. Суть его сводилась к тому, что учебная группа разбивалась на бригады по 4–5 человек. Изучаемые предметы делились на разделы, и после прослушивания по ним лекций вся группа сдавала зачет. Преподаватель задавал вопросы, и отвечать на них мог любой член бригады; если ответ был верным, зачет получали все, кто в ней состоял. Это могло повторяться несколько раз, пока бригада не давала правильные ответы на все вопросы. Зачет получал каждый, и все свелось к тому, что один представитель «бригады» сдавал экзамены (и зачеты) за всех. Более того, случались отмены лекций, семинаров и лабораторных занятий как буржуазных пережитков. Также существовала практика перевода студентов с курса на курс без учета полного выполнения учебного плана и оценки знаний. Понятно, что выходцы из рабфаков этим пользовались, а профессора и доценты находились под постоянным давлением административных и партийных органов — требовательный профессор или доцент рисковал быть уволенным из вуза.

Такая система обучения продержалась до 1933–1934 гг., когда стало очевидно, что это пародия на высшее образование. Принятое постановление ЦИК СССР от 19 сентября 1932 г. со всей «резкостью и решительностью» осудило бригадно-лабораторный метод и другие «перегибы и извращения» в организации учебного процесса. Вновь были введены твердые учебные планы, восстановлены лекции, введены зимние и весенние сессии, дипломные работы на последнем курсе, усилился контроль за качеством учебы, увеличилось время на изучение общетеоретических дисциплин. Каждый стал учиться сам за себя, но пониженные требования к знаниям студентов все-таки еще оставались.

В эти студенческие годы у Василия сложились дружеские отношения со многими однокурсниками такого же социального статуса (Г. Евстигнеевым, В. Криушиным, Е. Миньковским, А. Кагановичем, Б. Серekom, Ф. Трофименко, Б.А. Брук и др.), которые продолжались по линии профессиональной и совместной научной и преподавательской деятельности вплоть до его ухода из жизни.

Выпускники вузов в 30-е гг. с получением высшего образования должны были встать на военный учет для возможного дальнейшего использования в случае



В.И. Исаков в 50-е гг.

призыва или необходимости повышения обороноспособности страны. Окончив в 1937 г. МКЭИ с отличием по специальности «инженер по организации механизированного учета», В.И. Исаков был распределен в Казань на МСС оборонного предприятия, и было ему тогда 24 года. Прочные знания, полученные в институте, крестьянская сноровка, трудолюбие, жажда изучения возможностей появившихся современных отечественных счетных машин и внедрившихся в сферу учета новых технологий позволили ему вскоре стать начальником МСС, а затем — заместителем главного бухгалтера по механизации учета этого очень крупного оборонного предприятия. Когда в 1941 г. началась ВОВ, он пытался попасть на фронт, но как нужный специалист оборонного предприятия получал отказы, а после окончания войны был награжден медалью «За доблестный труд в Великой Отечественной войне 1941–1945 гг.».

Приобретенный практический опыт в области учета и его механизации, изучение и анализ специальной литературы, желание совершенствовать свои знания привели его в 1946 г. к решению поступить в аспирантуру Казанского финансово-экономического института. На третьем году обучения (1 ноября 1948 г.) с согласия руководителей вузов он стал аспирантом кафедры механизированного учета МФИ, которой руководил окончивший МКЭИ на год раньше его и ставший уже доцентом Герман Павлович Евстигнеев, назначенный к тому же его научным руководителем. Диссертация В. Исакова по ряду причин не была готова к установленному сроку (1 октября 1949 г.), и аспиранта отчислили как «окончившего теоретический курс и не защитившего в срок диссертацию».

Получив после окончания учебы в аспирантуре распределение на кафедру бухгалтерского уче-

та Московского института народного хозяйства им. Г.В. Плеханова (МИНХ), Исаков работал там ассистентом, затем старшим преподавателем, одновременно завершая работу над кандидатской диссертацией, которую успешно защитил в МФИ в 1950 г.

Вскоре, в декабре 1951 г., он был назначен заведующим кафедрой механизации учета и вычислительных работ МИНХ, а с 1952 по 1956 г. одновременно преподавал на кафедре МФИ (при том же Г.П. Евстигнееве). Сразу же отмечу, что в костяк преподавательского состава кафедры «Механизации учета» МФИ входили довоенные выпускники МКЭИ с хорошим производственным опытом — уже упомянутые нами В.Н. Криушин, Ф.П. Трофименко, Б.И. Серек, А.Ю. Каганович; Б.А. Брук, а также очень перспективный конструктор советских счетно-аналитических машин, ставший впоследствии доктором технических наук, зам. директора по науке НИИ «Счетмаш» В.Н. Рязанкин. Именно в этот период коллективом кафедры были изданы первые монографии и учебники, ставшие для студентов фундаментальными источниками знаний: «Счетно-цифровые машины» (Г.П. Евстигнеев, 1953 г.) и «Организация и техника механизированного учета» (В.И. Исаков, 1952 г.).

В 1956 г. Министерство высшего и среднего специального образования (Минвуз СССР) проанализировало уровень технического оснащения кафедр механизации учета и, соответственно, подготовки ими инженеров-экономистов во всех институтах страны и приняло решение, упразднив кафедры в МФИ и МИНХ, сосредоточить всю подготовку кадров по этой специальности в Московском экономико-статистическом институте (МЭСИ), сделав его головным по данному профилю.

В силу этого на должность заведующего вновь образованной выпускающей кафедры «Счетные машины и их эксплуатация» из МФИ были переведены доц. Г.П. Евстигнеев и преподаватели В.Н. Криушин, Б.А. Брук, В.Н. Рязанкин, Н.Ф. Усков и др., а на должность заведующего выпускающей кафедры «Организация механизированного учета и вычислительных работ» (ОМОЭИ) из института народного хозяйства им. Г.В. Плеханова — доц. В.И. Исаков с группой молодых преподавателей, в числе которых были М.А. Королев (впоследствии Заслуженный деятель науки, ректор МЭСИ, начальник ЦСУ СССР, Председатель Комитета по статистике стран СНГ), Ю.В. Иванов и Г.А. Титоренко (впоследствии дека-

ны факультетов МЭСИ). Сосредоточение в новом вузе ученых, имевших практический опыт работы на МСС крупных предприятий, обладающих сформировавшимся педагогическим воззрением, позволило не только резко повысить уровень подготовки студентов, но и издать ряд фундаментальных учебных пособий и учебников. Высокий уровень научно-исследовательской деятельности под руководством Евстигнеева и Исакова стал основанием для открытия в МЭСИ специализированного совета по защите диссертаций (специальность 08.02. — «Механизация учета и вычислительных работ»). Одними из первых, защитивших кандидатские диссертации на этом совете, стали преподаватели кафедры ОМОЭИ М.А. Королев (1958 г.), С.И. Волков (1960 г.), Г.А. Титоренко (1961 г.). На кафедре, возглавляемой Г.П. Евстигнеевым, группой студентов старших курсов в 1959 г. (в их числе были Ю.Г. Васильев — будущий директор ГВЦ ЦСУ СССР, И.Н. Старичков — будущий главный инженер ГВЦ Маттехснаба СССР, Ю.А. Кафтanjук, ставший впоследствии завкафедрой в МЭСИ) под руководством проф. В.Н. Рязанкина и доц. В.В. Каплинского был сконструирован и собран прототип первой учебной ЭВМ с программным управлением.

Возвращаясь к феномену В.И. Исакова, следует заметить, что именно его личные научные труды и работы преподавателей возглавляемой им кафедры МЭСИ в период с середины 50-х до середины 60-х гг. сыграли ведущую роль в разработке теории и методологии механизированной обработки экономической информации, а изданный под его редакцией в 1959 г. учебник «Проектирование механизированной обработки экономической информации» (переживший несколько переизданий) стал на два десятилетия настольной книгой студентов и практических работников МСС.

Преподаватели кафедры во главе с Василием Ивановичем разработали и внедрили таблично-перфорационную систему счетоводства для различных предприятий, организаций и учреждений, которая позволила значительно повысить эффективность обработки учетной информации на перфорационных вычислительных машинах по сравнению с применявшимися в то время клавишными. Методологические принципы этой системы стали основой докторской диссертации Исакова, которую он защитил в 1960 г., а в 1961 г. был утвержден в ученое звание профессора. После защиты диссертации В.И. Исаков был назначен проректором по научной работе МЭСИ и занимал эту должность

с марта 1960 по август 1961 г., а его преемником на должности заведующего кафедрой в 1960–1963 гг. стал его выдающийся ученик М.А. Королев. Из подготовленной Исаковым во время работы в МЭСИ молодежи вышла целая плеяда продолжателей его дела, ставших докторами наук, проректорами, руководителями кафедр, вычислительных центров, отделов министерств. Из них, помимо М.А. Королева, могу назвать С.И. Волкова, А.Н. Романова, Ю.А. Кафтanjюка, Э.Н. Хотяшова и др. Поскольку о научном соревновании двух выпускников МКЭИ уже было сказано, стоит заметить, что доц. Г.П. Евстигнеев также защитил докторскую диссертацию по проблемам организации механизированного учета в том же специализированном совете в МЭСИ, но уже в 1961 г.

С августа 1961 по сентябрь 1976 г. профессор Исаков возглавлял кафедру автоматизированных систем планирования и учета в Московском институте инженеров железнодорожного транспорта (МИИТ), создав плодотворный научный творческий коллектив, привлекая (и тем самым обучая) молодых ученых и преподавателей. Не прекращая творческих контактов со своими коллегами из МЭСИ, МИНХ, МФИ, он в эти годы единолично и в соавторстве писал статьи, готовил монографии, а также издал тиражами до 20 тыс. экз. почти два десятка ставших классическими учебников и учебных пособий для вузов и техникумов, среди них: Финансовые вычисления (соавт. Ф.Д. Лифшиц). М.: Госфиниздат; 1960; Вопросы комплексной механизации учета (с применением счетно-перфорационных машин). М.: Госфиниздат; 1961; Счетные машины и их использование в учете (соавт. И.Л. Грунтфест). М.: Госстатиздат, 1963.; Финансовые вычисления (соавт. В.С. Рожнов). М.: Финансы; 1964; Основы механизации и программирование вычислительных работ: М.: Высшая школа; 1964; Основы проектирования механизации учетно-плановых работ (соавт. М.А. Королев). М.: Статистика; 1965; Механизация учетно-статистических и вычислительных работ. М.: Статистика; 1966; Механизация учета и вычислительных работ (соавт. В.С. Рожнов и др.). М.: Статистика; 1968; Механизация обработки экономической информации на промышленных предприятиях (соавт. Е.П. Королева). М.: Статистика; 1969; Машинная обработка экономической информации и расчетов в торговле (соавт. М.Я. Розенберг). М.: Экономика; 1974; Вычислительная техника (соавт. Ф.Д. Лившиц, В.С. Рожнов, 4-е изд.). М.: Финансы; 1971; Машинная обработка экономической инфор-

мации в промышленности (соавт. В. С. Рожнов). М.: Статистика; 1977; Машинная обработка экономической информации в промышленности (соавт. Е. П. Королева, Н. А. Латушко). М.: Статистика; 1980.

Работая в МЭСИ, а затем в МИИТе, Василий Иванович не прекращал тесных научных связей со своей alma mater, ставшей Московским финансовым институтом (МФИ): с декабря 1967 по июль 1974 г. он был профессором вновь воссозданной в МФИ кафедры «Счетные машины и их эксплуатация» (зав. кафедрой — доц. В. С. Рожнов), осуществляя научное руководство аспирантами. И в этот период мне посчастливилось неоднократно встречаться с ним и учиться у него. Скажу, что еще в 1959 г. я поступил в Московский экономико-статистический институт, где уже работали и Евстигнеев, и Исаков. Причем зачет по счетным машинам мне пришлось сдавать лично Герману Павловичу, а на защите докторской диссертации Василием Ивановичем часть членов нашей группы присутствовала в рамках студенческой научной работы: мы видели и слушали эмоциональные выступления оппонентов и многих, уже известных нам ученых и специалистов, приехавших на это практически историческое событие — первую в СССР защиту докторской диссертации по механизации учета.

По окончании института я был распределен на работу в г. Электросталь, в отраслевую лабораторию вычислительной техники Минсредмаша, где ведущим был молодой, но уже широко известный специалист по перфорационной технике Н. М. Сурин. У него сложились неплохие контакты с В. И. Исаковым, под руководством которого Сурин готовил свою кандидатскую диссертацию, и нас (моложе его на 10–13 лет) упорно втягивал в научную деятельность по отработке схем настройки вычислительных машин и графической работе. Благодаря его напору мной в конце 1966 г. была подготовлена научная статья для журнала «Бухгалтерский учет», которую он показал профессору Исакову, бывшему в то время членом редакционной коллегии издания. С одобрения последнего статья была напечатана в журнале № 7 за 1967 г. Летом того же года Сурин направил меня с материалами своей диссертации в Москву к Василию Ивановичу и обязал попросить его о консультации касательное моего поступления в аспирантуру. Встреча с Василием Ивановичем состоялась в старом здании МГУ на Моховой; он остался таким же демократичным, открытым, простым в обращении, лишенным какого-либо превосходства над желторотым инженером. Задавал

вопросы о прохождении практики, дальнейших жизненных планах, и в них чувствовалась не формальная, а действительно глубокая человеческая заинтересованность. Василий Иванович поддержал предложенное мной направление возможного диссертационного исследования, но рекомендовал поступать в аспирантуру не в МЭСИ, а на кафедру МФИ. При следующих встречах профессор Исаков непринужденно переходил на тему своего студенческого бытия, практической работы на заводах, затрагивал вопросы необходимости перехода от механизации учета на ПЭВМ к автоматизации учета и всего управления на базе ЭВМ. Он очень тепло отзывался и о своей учебе в Кредитно-экономическом институте, о тогдашних руководителях кафедрами С. К. Неслуховском и Е. Я. Винере, однокурсниках, ставших известными специалистами. Как-то незаметно он переходил к советам обязательно тщательно проработать книги, написанные, по его словам, «учениками-коллегами» из МФИ: В. С. Рожновым, В. Б. Либерманом, И. Б. Шнайдерманом, с которыми он поддерживал не только профессиональные, но и добрые дружеские отношения.

Сдав вступительные экзамены, 1 декабря 1967 г. я стал аспирантом и мог неоднократно слушать спокойные, без всякого научного превосходства и назидания выступления проф. Исакова во время заседаний кафедры. К сожалению, стать его аспирантом мне не удалось, ибо у него уже было достаточно нагрузки, но по его рекомендации моим научным руководителем был назначен доц. В. Б. Либерман.

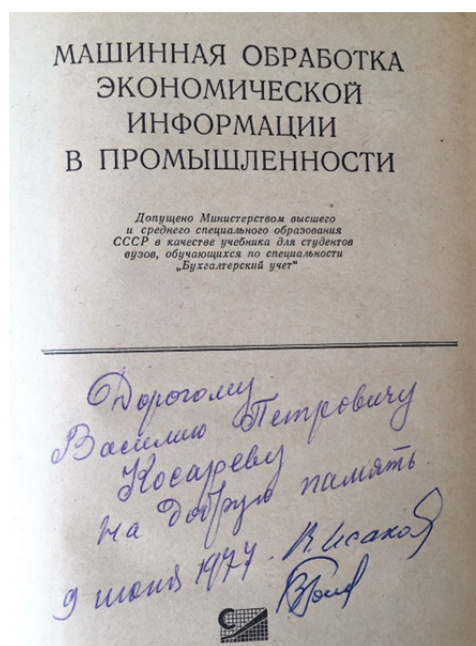
Житейскую мудрость и человечность Василия Ивановича, готовность помочь в разрешении научных проблем и житейских вопросов я особо ощутил, когда тесно стал с ним общаться в 1973–1977 гг. уже в ранге Ученого секретаря секции механизированной обработки экономической информации НМС Министерства высшего и среднего специального образования СССР (председателем секции был проф. В. И. Исаков, а заместителем председателя — проф. В. С. Рожнов). И в этой связи мне бы хотелось немного познакомить читателей с его домашней обстановкой, которая, мне думается, была его надежным тылом и отдушиной после достаточно напряженной преподавательской, научной и общественной работы. Последние 15 лет его жизни, когда наше общение было довольно активным, он с семьей (у него были две дочери и сын) жил в средней по размерам (по сегодняшним меркам) трехкомнатной квартире в Москве, недалеко от Рижского вокзала — никаких кошек и собак. В красивых шкафах и на полках

располагалась огромная библиотека специальной научной и художественной литературы, а в одной из комнат (кабинете) сосредотачивалась масса новых журналов, рукописей, готовящихся рецензий и отзывов, а также прочих необходимых для работы материалов. Организацией уюта в профессорской квартире занималась жена Василия Ивановича — Ольга Матвеевна, прожившая, к великому сожалению, небольшой отрезок времени после его ухода из жизни. Хочется сказать, что она была для него и верной спутницей жизни, и ангелом-хранителем, ибо ее забота о быте и техническая помощь в подготовке документов так или иначе способствовали его научной карьере. Благодаря ее усилиям в доме царила доброжелательная, творческая обстановка; будучи очень грамотным человеком с великолепным четким почерком, Ольга Матвеевна не только читала многочисленные рукописи Василия Ивановича, но и нередко вносила в них свою редакционную правку.

Выше я отмечал, что в те годы учебная литература печаталась многотысячными тиражами, и профессор Исаков — признанный лидер научного направления в области механизации учета, считал свои долгом оперативно направить своим ученикам и коллегам, работавшим в самых разных вузах и уголках страны, только что изданные работы. Вспоминаю, как после выхода очередного учебника или монографии в небольшой комнате-кабинете располагались купленные им за свои деньги пачки этих книг. В силу своей должности — Ученого секретаря секции — мне приходилось согласовывать с ним различные документы непосредственно в его квартире, он просил Ольгу Матвеевну и меня помочь ему оформить дарственные надписи на 100–150 книгах. В основном текст был идентичен, но примерно в 10–15% содержалась какая-то особенность, «изюминка». И мы оформляли эти надписи с учетом его пожеланий, а затем он (обязательно своей перьевой ручкой) расписывался. В подтверждение привожу одну из таких надписей на подаренном мне учебнике.

В сентябре 1977 г. Василий Иванович окончательно перешел в штат кафедры «Счетные машины и их эксплуатация» МФИ путем избрания по конкурсу на должность профессора — ему было 64 года, и он хотел сосредоточиться именно на подготовке молодых научных кадров (фото 80-х гг.).

Когда в апреле 1984 г. возглавить эту кафедру было поручено мне, я нередко обращался к Василию Ивановичу с вопросами, учитывая его длительный



Надпись на обложке учебника В.И. Исакова с подписью автора

административный опыт, и получал четкие добрые советы и рекомендации.

В.И. Исаков ушел из жизни 19 февраля 1986 г. Его старшая дочь Татьяна стала кандидатом наук, психологом, работала на кафедре МГУ; средняя — Наталья посвятила свою жизнь театру и искусству, став актрисой Московского драматического театра им. Станиславского, режиссером детской театральной студии «Зеркало», автором стихотворного сборника «Состояние», а сын Александр избрал профессию музыканта. Василий Иванович неоднократно высказывал сожаление, что они не пошли по его стопам,



В.И. Исаков

но говорил, что если у детей есть призвание, то пусть сами они определяют свой путь — выбор личности надо уважать. К сожалению, все они рано ушли из жизни.

В памяти тех, кто его знал, проф. В.И. Исаков остается родоначальником научной школы механизации учета, создателем учения о комплексной механизации и автоматизации учета, разработчиком таблично-перфокарточной формы счетоводства. Именно им и представителями его школы были впервые разработаны проблемы унификации и стандартизации первичных документов, проектирования машинных учетных регистров, создания классификаторов учетных номенклатур, кодирования группировочных признаков, формирования единой унифицированной шифровки товарно-материальных ценностей, сформированы принципы и направления перехода к автоматизированной форме учета на базе универсальных ЭВМ и организации больших массивов данных.

В послевоенное время Исаков был награжден медалями «За доблестный труд в ознаменование 100-летия со дня рождения В.И. Ленина» и «Тридцать лет победы в Великой Отечественной войне 1941–1945 гг.», знаками «Отличник социалистического учета», «За отличные успехи в работе», «Почетному железнодорожнику», двумя медалями ВДНХ.

Профессор Исаков проводил огромную научно-методическую работу, будучи практически основателем научной школы по механизации

учета. Его учебники по этой теме и эксплуатации счетных машин более четверти века служили фундаментальными источниками знаний для студентов вузов СССР. Общий объем опубликованных В.И. Исаковым научных работ составил более 1000 печатных листов. За свою многолетнюю научно-педагогическую работу он подготовил свыше 70 кандидатов и 10 докторов наук. Он вел большую общественную работу, являясь членом специализированных советов ряда московских вузов, бессменным членом редакционной коллегии журнала «Бухгалтерский учет», членом редакционных советов издательств «Финансы», «Высшая школа», «Статистика»; членом методологических советов ЦСУ СССР и Управления бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов СССР, членом методического совета Министерства высшего и среднего специального образования СССР по организации механизированной обработки информации и ряда других организаций.

Безвозвратно летят годы, преобразуются информационные технологии, в чем-то изменяется само понятие ученого, но Василий Иванович Исаков как Человек добрейшей души, огромной научной инициативы, прекрасный организатор педагогического процесса и педагог остается в моей памяти и в моем сердце.

*Профессор, заслуженный работник высшей школы, РФ, член Союза писателей России,
Косарев В. П.*

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-86-93
УДК 657.631(045)
JEL M41, M42

Идентификация криптокошельков хозяйствующих субъектов для целей аудита

А.В. Тетюшин

Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена проблеме идентификации криптокошелька аудируемой организации, становящейся все более актуальной по мере развития криптоэкономики. В качестве объектов анализа выбраны компании, осуществляющие транзакции с криптоактивами, причем количество таких организаций постоянно растет. Более того, их акции обращаются на мировых финансовых рынках, а проблема аудита криптоактивов этих компаний становится одной из наиболее сложных среди традиционных аудиторских процедур. **Целью** исследования явилась разработка методики проведения аудиторских проверок для идентификации криптокошельков хозяйствующих субъектов. Автором работы приведены случаи опровержения признания криптоактивов вместе с необходимым перечнем действий аудитора; поднят вопрос «токсичных» криптоактивов, который в ближайшее время может стать большой проблемой для использующих их компаний – в рамках абсолютно легальной деятельности организации могут получить активы нелегального происхождения, которые впоследствии окажутся не признанными в рамках аудита и не войдут в суммарный объем их активов. На основе подобных случаев отвержения (опровержения принадлежности) были выработаны критерии признания криптоактивов. В статье предложена методика проведения необходимых аудиторских процедур, основанная на аудите активов посредством технологии блокчейн, позволяющей идентифицировать криптоактивы, работающие в блокчейнах как с наличием смарт-контрактов, так и без них. На данный момент она является достаточной для проведения процедуры признания любых криптоактивов аудируемой организации. В ходе исследования использовались **методы** синтеза, анализа, индукции и абдукции.

Ключевые слова: цифровые финансовые активы; цифровые валюты; криптовалюты; токен; аудит; блокчейн; токсичные криптоактивы; смарт-контракты; биткоин

Для цитирования: Тетюшин А.В. Идентификация криптокошельков хозяйствующих субъектов для целей аудита. Учет. Анализ. Аудит = *Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(3):86-93. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-86-93

ORIGINAL PAPER

Companies' Crypto wallets Identification for Auditing Purposes

A. V. Tetyushin

Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

The article examines the problem of identifying the crypto wallet of an audited organization, which is becoming increasingly important and relevant as crypto economy develops. Companies that conduct transactions with crypto assets are chosen as the objects of the analysis. The number of these companies is constantly growing due to the promotion of a completely new sector of the economy – crypto economy. In addition, the shares of these companies are traded on global financial markets, and the problem of auditing their crypto assets is becoming one of the most difficult within traditional auditing procedures. The aim of the study was to develop an audit methodology for the identification of business entities' cryptocurrencies. The author of the paper presents the cases of refutation and rejection of the recognition of crypto assets along with the required list of auditor's actions. The article raises the issue of «toxic» crypto assets, which in the near future may become a big problem for companies using them. Companies within the framework of absolutely legal activities may receive assets of illegal origin, which may subsequently not be recognized as part of the audit and not be included in the total amount of the assets of the organization. Based on such cases of rejection (denial of ownership and affiliation), criteria for the recognition of crypto assets have been developed. As a result of the study, a methodology for conducting the necessary auditing procedures is proposed, based on the auditing of assets using

© Тетюшин А.В., 2023

blockchain technology, which makes it possible to identify crypto assets operating in blockchains both with and without the presence of smart contracts. The methodology at this point in time is sufficient to carry out the procedure for the recognition of any crypto assets of the audited organization. In the course of the study, methods of synthesis, analysis, induction and abduction were used.

Keywords: Digital financial assets; digital currencies; cryptocurrencies; token; auditing; blockchain; toxic crypto assets; smart contracts; bitcoin

For citation: Tetyushin A.V. Companies' crypto wallets identification for auditing purposes. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(3):86-93. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-86-93

ВВЕДЕНИЕ

Представленное в статье исследование посвящено разработке методики проведения аудиторских процедур для идентификации криптокошельков¹ хозяйствующих субъектов, для чего прежде всего необходимо определиться с понятием «криптокошелек» и критериями его идентификации. Ускоряющаяся цифровизация современного мира оказывает положительное влияние на разные сферы человеческой деятельности, облегчая многие ее процессы: от взаимодействия с банками и до получения государственных услуг. Такое быстрое развитие технологий оказывает влияние и на достаточно консервативные области, например бухгалтерский учет, аудит, юриспруденция и другие — применяющаяся в них технология блокчейн позволяет значительно увеличить уровень информационной прозрачности организации [1–3].

В рамках данной статьи исследуется важная проблема, и, хотя ее нельзя отнести к глобальным (она, скорее всего, точечная), она актуальна и важна с позиции методологии и методики учета, поскольку, как и развитие цифровизации и криптоэкономики, создает новые риски для сферы учета и аудита. Отметим, что внедрение персональных компьютеров не создавало такого количества «серых зон», для которых отсутствовали методические указания, а всего лишь упростило и ускорило работу аудиторов [4, 5]. Однако развитие криптоэкономики, в том числе, криптоактивов, требует от сообщества бухгалтеров и аудиторов решения серьезных задач, начиная от теоретико-концептуальных и заканчивая организационно-техническими.

Еще 5–7 лет назад организаций, заинтересованных в отражении в своей отчетности криптоактивов

и, соответственно, в аудите их учета и раскрытия в ней, практически не было. В настоящее время на Американской фондовой бирже торгуется множество акций, связанных с криптоэкономикой, в результате чего ее развитие, а также совершенствование финансовых технологий все больше стирает границы между компетенциями специалистов в сфере финансов и в области информационных технологий (ИТ). Для успешной работы в этих секторах профессионалам следует разбираться сразу в обеих сферах, а поскольку финансово-технологические компании все чаще становятся клиентами аудиторов, последним необходимо хорошо ориентироваться в технологической составляющей операций с криптоактивами, чтобы провести успешную проверку и подготовить заключение. Развитие технологии блокчейн требует существенной трансформации методологии аудита, а потому эти проблемы активно исследуются целым рядом ученых в России и странах СНГ, причем не только с экономико-финансовой, но и с учетной позиции [6–8].

Определения цифровых финансовых активов и цифровой валюты, приведенные в Федеральном законе «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»², не охватывают все виды существующих криптоактивов, поэтому в данной статье будет использоваться именно всеобъемлющее понятие «криптоактив» [9, 10].

Необходимость изучения и применения технологии блокчейн для финансового учета и аудита отмечает Ю.Н. Гузов [8]. По его утверждению, отсутствие должной методики как раз и является причиной, с одной стороны, потенциальных трудностей

¹ Криптокошелек — это специальная программа, которая позволяет учитывать, хранить и совершать иные действия с криптоактивами. При регистрации кошелька пользователь получает к нему доступ в виде открытого (публично) и закрытого (приватного) ключа — криптографического кода.

² Федеральный закон от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (последняя редакция). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358753/?ysclid=ld00pmltof995139300

и рисков, связанных с цифровизацией, а с другой — возможности применения цифровых технологий для верификации. Чем сложнее становятся объекты и операции компаний в условиях цифровизации, тем больше появляется технологий, позволяющих их осуществлять. Чем тяжелее проводить их аудит, тем лучше должны быть методические инструменты, адаптированные к новым явлениям, вызванным цифровизацией. И все это требует от аудиторов знаний в области ИТ для перехода к следующей стадии развития аудиторского дела.

ПРОБЛЕМА ИДЕНТИФИКАЦИИ КРИПТОКОШЕЛЬКА КОМПАНИИ

Другая проблема, с которой предстоит столкнуться аудиторам, — идентификация криптокошелька хозяйствующего субъекта. В случае традиционных банковских счетов этот вопрос не стоит так остро и может быть закрыт банковской выпиской. В условиях новой технологии появляется понятие «криптоадрес», который является парой ключей — закрытого и открытого. Первый используется для подписи транзакции с целью ее совершения; второй — для получения криптоактивов. Но в большинстве случаев для взаимодействия с криптоактивами применяются криптокошельки, значительно упрощающие взаимодействие с открытым и закрытым ключами. Криптокошелек — это информационная система, позволяющая просматривать состояние криптосчета и осуществлять с ним различные операции, в том числе и отправлять транзакции [11, 12].

Открытый адрес и закрытый ключ — это определенный набор символов, но он не позволяет однозначно идентифицировать владельца криптоадреса без дополнительных верификационных мероприятий. Именно поэтому аудитор может столкнуться со значительным количеством частных проблем, включая сложность методики подтверждения и выявления подлога со стороны аудируемой организации для получения немодифицированного аудиторского заключения. Конечной целью подлога, как правило, является обман инвесторов или сокрытие от них реального положения дел в компании. Соответственно, перед аудитором стоит задача (и это — промежуточный шаг к более важному этапу по идентификации криптоактивов, находящихся на данном криптокошельке) осуществления необходимых и достаточных проверок в целях доказательств либо опровержения принадлежности криптокошельков аудируемой организации.

В результате проведенного ситуационного анализа нами были определены следующие случаи опровержения такой принадлежности (см. таблицу):

- признание организацией криптокошелька, который не должен признаваться, так как она им не владеет (т.е. не контролирует его). Как правило, подобная ситуация вызвана введением аудиторов в заблуждение для намеренного вуалирования неоправданного увеличения суммы активов организации. Аудитор обязан обнаружить это нарушение на основе методики идентификации принадлежности активов криптокошелька к определенным видам и исключить из активов организации те криптоактивы, которые не удовлетворяют критериям признания (т.е. уменьшить сумму активов);
- признание организацией криптокошелька при поступлении криптоактивов на счет незадолго до окончания аудируемого периода. Аудитор обязан детально изучить эту ситуацию для подтверждения наличия у организации контроля над данными криптоактивами (т.е. то, что они действительно ей принадлежат, используются по ее усмотрению и способны принести выгоды именно ей) и удостовериться в их зачислении на счет для неискажения финансовой отчетности;
- выявление на криптокошельке организации «токсичных» криптоактивов, т.е. помеченных в блокчейне как полученные вследствие нелегальной или противозаконной деятельности, которые нельзя признать активами. В большинстве случаев аудируемая компания не является вовлеченной в данную деятельность, а получает такие активы в качестве оплаты за свои абсолютно легальные услуги. Но в дальнейшем она не сможет распоряжаться этими активами и получить от них выгоду, так как ни одна крупная биржа не будет зачислять их на счет для дальнейшей конвертации в национальные валюты — рубль, доллар, евро и др. В данном случае признание криптокошелька может быть подтверждено, но криптоактивы не будут учитываться в сумме активов с представлением необходимых раскрытий-пояснений;
- признание криптокошелька при наличии недостаточной степени достоверности. В таком случае аудитор признает криптоактивы либо целиком, либо — не в полном объеме, либо вообще не признает. Недостаточная степень достоверности может касаться только части активов на криптокошельке. Например, аудитор, получив необходимые и достаточные подтверждения количества биткоинов на криптокошельке, не уверен в отношении

Таблица / Table

Случаи опровержения признания активов криптокошельков и обязанности аудитора / Cases of refutation of the recognition of assets of crypto-wallets and the obligations of the auditor

№	Случай опровержения / Case of refutation	Обязанности аудитора / Obligations of the auditor
1	Предоставление «чужого» криптокошелька	Исключение криптоактивов из активов
2	Поступление криптоактивов перед окончанием аудируемого периода	Детальный анализ транзакций для окончательного решения о признании или исключения криптоактивов, как непризнанных
3	«Токсичные криптоактивы»	Исключение криптоактивов из активов с необходимыми пояснениями
4	Недостаточная степень достоверности признания криптокошелька	Частичное признание криптоактивов, идентифицируемость и выполнение критериев признания которых однозначно установлены

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

эфириума³ и других криптоактивов; в таком случае он должен признать только часть активов.

В данной статье исследуются лишь первые два случая, когда признание криптокошелька может быть опровергнуто, поскольку другие в меньшей степени касаются вопросов идентификации криптоактивов, а больше относятся к вопросу методики учета тех из них, которые являются спорными.

В ходе исследования автором были выявлены необходимые и достаточные критерии признания криптокошелька аудируемой организации:

- признание активом каждого из криптоактивов. Для аудиторского подтверждения полного или частичного признания криптокошелька аудитором должно быть проведено индивидуальное признание составляющих его активов, неопровержимыми доказательствами чего являются факты индивидуального признания каждого криптоактива, т.е. получение доказательств возможности его применения аудируемой организацией в целях получения выгод;

- соответствие криптотранзакций основной деятельности компании, т.е. соответствующее ей использование криптоактивов на криптокошельке. Транзакции могут совершаться ежедневно или очень редко, но их частота должна быть обоснована

³ Эфириум (от англ. Ethereum, от англ. Ether — эфир) — криптовалюта и платформа для создания децентрализованных онлайн-сервисов на базе блокчейна (децентрализованных приложений), работающих на основе умных контрактов. Реализована как единая децентрализованная виртуальная машина. Концепт был предложен в конце 2013 г., сеть запущена 30 июля 2015 г. Ethereum изначально создавался не столько как платежная система, сколько как база для доступного внедрения технологии блокчейна в сторонние проекты.

на деятельностью экономического субъекта. Например, для предприятий, специализирующихся на продаже продуктов питания, характерны ежедневные транзакции, а для тех, что занимаются продажей недвижимости, может быть достаточно одной в течение нескольких месяцев. Таким образом, вид деятельности организации позволяет аудитору понять, не использует ли она разовые транзакции в конце аудируемого периода для намеренного искажения финансовой отчетности;

- доступ как к публичному, так и к закрытому ключу. Он необходим только компаниям, владеющим некастодиальными криптокошельками⁴, передающими информацию о ключах владельцу и не хранящими ее на своей стороне. Безусловно, организации могут держать определенный объем криптоактивов на криптобиржах, но период хранения должен быть минимальным — только для целей обмена криптоактивов. Этот критерий необходим для увеличения безопасности хранения криптоактивов.

Аудитор может выразить немодифицированное заключение относительно признания активов криптокошелька и учесть их в общей сумме активов организации только в случае одновременного выполнения требований всех трех критериев:

- а) признание активом каждого из криптоактивов;
- б) соответствие криптотранзакций основной деятельности;

⁴ Некастодиальным обычно считается криптокошелек, сохраняющий за пользователем возможность полностью контролировать ключи и свои средства. К данной категории можно отнести аппаратные, мобильные, бумажные, десктоп- и веб-кошельки.

в) хранение криптоактивов на некастодиальных криптокошельках.

В случае, если, по мнению аудитора, не выполнен хотя бы один из критериев, он обязан все еще раз детально перепроверить и, при сохранении своего мнения сделать заключение о невозможности включения данных криптоактивов в суммарный объем активов.

Для подтверждения признания криптокошельков используются онлайн- и офлайн-методы. Второй относительно прост и надежен: аудитор лично присутствует при открытии кошелька и совершении какой-либо транзакции. Но такой вариант имеет недостатки в виде необходимости физического присутствия и возможности компрометации секретной информации. Онлайн-методы различаются в зависимости от конкретного криптоактива, признание которого и принадлежность к определенному виду необходимо подтвердить. Если блокчейн криптоактива позволяет работать со смарт-контрактами⁵, то целесообразно использовать маркерный токен⁶. В случае отсутствия смарт-контрактов как, например, в сети блокчейна, может быть применен метод минимальной транзакции.

ОПИСАНИЕ МЕТОДИКИ

Автором разработана методика аудита процедуры идентификации и признания криптокошелька аудируемой организации, которая заключается в использовании механизмов блокчейна. Это позволяет более просто, не прибегая к стороннему программному обеспечению, осуществлять признание принадлежности криптокошелька организации и в кратчайшие сроки удаленно получить результат с максимальным уровнем достоверности. Кроме того, методика предполагает работу со всеми блокчейнами: имеющими смарт-контракты и не обладающими им.

Блокчейн обеспечивает полную прозрачность транзакций, давая возможность не только признать или опровергнуть принадлежность криптокошелька, но и осуществить (в том числе и для подтверждения выводов, сделанных аудиторами) повторную проверку независимой стороной при помощи общедоступной копии блокчейна.

⁵ Смарт-контракт (от англ. smart contract — умный контракт) — договор, записанный в виде компьютерной программы.

⁶ Специально созданный аудиторской организацией токен (запись в блокчейне) для подтверждения, что аудируемая организация владеет криптокошельком.

Обоснованием ценности методики служит проведенный и представленный ранее ситуационный анализ рисков, связанных с признанием организацией активов на криптокошельке; кроме того, на ее применении требуется минимум затрат при полной автоматизации процесса проверки посредством маркерных токенов или минимальной транзакции.

Методика предполагает индивидуальный подход к криптоактивам и криптокошелькам. При использовании последовательного подхода сначала необходимо идентифицировать криптокошелек, а уже затем произвести признания каждого криптоактива в отдельности.

Принципы, положенные в основу методики:

- объективность, т.е. представление в отчетности информации, как можно более точно соответствующей реальности;
- прозрачность, гарантируемая технологией блокчейн;
- проверяемость, так как результат может быть перепроверен в будущем независимой стороной;
- универсальность, т.е. возможность применения для всех блокчейнов;
- сохранение тайны контрольного времени (т.е. принцип внезапности) и параметров контроля.

Используемые методы — офлайн-метод (физическое присутствие аудитора и подтверждение принадлежности криптокошелька), создание смарт-контракта с маркерными токенами и применение минимальной транзакции для идентификации криптокошелька.

Этапы проведения аудиторской процедуры идентификации активов криптокошелька, позволяющие произвести полное или частичное его признание (т.е. полное или частичное включение его криптоактивов в суммарные активы организации):

- создание аудиторской компанией контрольных маркерных токенов, например в блокчейне эфириум, для подтверждения идентификации и признания активов криптокошелька;
- сохранение в тайне от аудируемой организации адреса смарт-контракта данного токена и криптоадреса, на которые будут переведены маркерные токены для подтверждения владения счетами;
- отправка в конкретное время на все публичные счета, заявленные аудируемой компанией, контрольных маркерных токенов; обязательная для сотрудников компании пересылка данных токенов на определенные аудиторами контрольные

счета в течение получаса (не более) после их получения.

Данная методика позволит однозначно идентифицировать счета организации и верифицировать наличие у нее криптоактивов. Безусловно, вместе с этой проверкой необходимо подтвердить характер расходных операций, как было описано ранее.

Этапы метода минимальной транзакции схожи с приведенными, но при его применении аудируемая организация должна отправить на определенные счета не маркерные токены, а минимально возможную транзакцию, например один сатоши⁷, для подтверждения владения криптокошельком. Затраты при использовании обеих методик верификации минимальны, особенно в сравнении со средней стоимостью аудиторских услуг.

ОБСУЖДЕНИЕ

Предложенная методика имеет определенные проблемные точки. Она еще не была апробирована и требует от аудиторских компаний дополнительных технических ресурсов для создания маркерных токенов и идентификации при помощи них криптоактивов. Кроме того, критерий соответствия криптотранзакций основной деятельности компании требует экспертной оценки, которая в сложных ситуациях, скорее всего, будет значительно варьироваться. Затраты на реализацию данной методики обусловлены необходимостью наличия у аудиторских компаний минимальных криптоактивов для создания и использования маркерных токенов. Некастодиальные кошельки в большинстве случаев не требуют идентификации владельца в отличие от криптобирж, которые ее подразумевают. Поэтому вопрос о том, кто именно в компании может распоряжаться криптокошельком, требует отдельного рассмотрения и приведения дополнительных рекомендаций в части внутренних нормативных актов. Тем не менее методика позволяет производить идентификацию внутри блокчейна, что увеличивает достоверность результатов и дает возможность аудиторским компаниям, взаимодействующим с криптоактивами, относительно просто и с высокой степенью надежности их идентифицировать, несмотря на отмеченные проблемные

точки. Кроме того, важен вопрос передачи доступа к криптоактивам в случае антикризисного управления, что небезопасно: секретная информация может быть скомпрометирована. Поэтому единственным способом является перемещение всех криптоактивов на новый криптокошелек, доступ к которому имеет антикризисный управляющий; иные варианты излишне рискованны.

Отдельно необходимо рассмотрение вопроса идентификации криптокошельков и криптоактивов в коммерческих банках, поскольку предмет данной статьи — проведение аудита в коммерческих организациях. Базельский комитет по банковскому надзору⁸ в 2021 г. выпустил рекомендации по обеспечению резерва капитала, достаточного для полного покрытия любых убытков, связанных с криптоактивами. Соответственно, это увеличивает сложность аудиторских процедур, так как необходимо не только провести идентификацию криптокошельков и криптоактивов, но и подтвердить достаточность резерва капитала под последние. В 2022 г. были выпущены рекомендации по разделению криптоактивов на две группы по степени их рискованности и установлены максимальные доли этих групп в капиталах банков, что еще больше затрудняет аудиторские процедуры.

ВЫВОДЫ

Аудитор в условиях активного развития криптоэкономики обязан не только разбираться в сущности криптоактивов, но и глубоко проникнуть в концепцию технологии блокчейн. Без детального ее изучения он не сможет понимать направления и способы использования этой технологии для проведения аудиторских процедур. В настоящее время индустрия аудиторских услуг уже никоим образом не может игнорировать развитие криптоэкономики и должна как можно быстрее и менее затратно адаптироваться к ней через повышение компетенций сотрудников в данной области и разработку соответствующего методического инструментария. Предложенная методика может рассматриваться как начальная точка его создания. Данные рекомендации адресованы как практикующим аудиторам, так и всему научному сообществу для дальнейшего обсуждения.

⁷ Сатоши (satoshi) — единица измерения, дробная часть биткоина (первой криптовалюты, созданной на основе технологии Blockchain), равная 0,00000001 BTC. Таким образом, 1 Bitcoin = 100 000 000 Сатоши.

⁸ Базельский комитет (официальный сайт). URL: <https://www.bis.org/bcbs/publ/d545.htm> (дата обращения: 05.01.2023).

Сложность идентификации криптокошельков и признание криптоактивов — лишь малая часть проблем, с которыми могут столкнуться аудиторы по мере интенсификации использования криптоактивов экономическими субъектами. В статье был исследован лишь один из аспектов идентификации криптоактивов, однако в дальнейшем более важным станет аспект выявления их «токсичности», когда сложность и риски будут состоять в том, что, хотя принадлежность криптоактивов будет подтверждена, от аудитора (ввиду их «токсичности»)

потребуется проведение дополнительных процедур для определения возможности включения данных активов в суммарные активы организации, каждая из которых может стать причиной ошибки. С распространением криптоактивов увеличиваются и риски подлога; соответственно, аудиторским компаниям для нивелирования последних придется усложнять процедуры идентификации. Но на текущий момент предложенная методика имеет должную обоснованность и является достаточной для вынесения немодифицированного аудиторского заключения.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Технология блокчейн как инструмент повышения информационной прозрачности экосистемы бизнеса. *Учет. Анализ. Аудит.* 2021; 8(4):6–17.
2. Супрунова Е.А. Цифровые финансовые активы как объект бухгалтерского учета: дискуссионные вопросы. *Международный бухгалтерский учет.* 2020;(3):297–313.
3. Журавлев А., Брисов Ю., Янковский Р., Левашенко А. Эволюция криптоэкономики и последние тренды децентрализованных финансов. *Банковское обозрение.* 2020;(10):32–35.
4. Долганин А.А. Соотношение невзаимозаменяемых токенов (NFT) и интеллектуальной собственности: триумф проприетарного подхода? *Цифровое право.* 2021;2(3):46–54.
5. Рожнова О.В. Архитектура учетной сферы в контексте цифровизации. *Аудиторские ведомости.* 2019;(4):22–24.
6. Антипенко Н.А. Аудит цифровых знаков (токенов) в условиях цифровизации экономики Республики Беларусь. Сборник научных трудов IV национальной (с международным участием) научно-практической конференции. СПб.: СПбГЭУ; 2020:182–185.
7. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Трансформация методологии аудита в связи с использованием технологий блокчейн и DLT. *Учет. Анализ. Аудит.* 2021;8(5):6–13.
8. Вейнер И.Н., Генералова Н.В., Гузов Ю.Н., Дюкина Т.О., Зуга Е.И., Карельская С.Н. и др. Бухгалтерский учет в XXI веке. Монография. Гузов Ю.Н., Ковалев В.В., Маргания О.Л., ред. СПб.: Скифия-принт, 2021:7–19.
9. Рябинин В.В. Правовое регулирование цифровой валюты и цифровых финансовых активов. *Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения.* 2021;(3):67–74.
10. Цинделиани И.А., Нигматулина Л.Б. Криптовалюта как объект гражданско-правового и финансово-правового регулирования. *Финансовое право.* 2018;(7):11–18.
11. Добролюбов Н.А. Проблемы учета, отражения и аудита операций с криптовалютой в России. Сборник трудов конференции «Бухгалтерский учет: достижения и научные перспективы XXI в.». М.: Канцлер; 2019:79–83.
12. Рожнова О.В. Гармонизация учета, аудита и анализа в условиях цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(3):16–23.

REFERENCES

1. Bulyga R.P., Safonova I.V. Blockchain technology as a tool for increasing the information transparency of the business ecosystem. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(4):6–17. (In Russ.).
2. Suprunova E.A. Digital Financial Assets as an Object of Accounting: Discussion Issues. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting.* 2020;(3):297–313. (In Russ.).
3. Zhuravlev A., Brisov Yu., Yankovsky R., Levashenko A. Evolution of crypto economics and recent trends in decentralized finance. *Bankovskoe obozrenie = Banking review.* 2020;(10):32–35. (In Russ.).
4. Dolganin A.A. Value of non-fungible tokens (NFT) and intellectual property: the triumph of proprietary approach? *Tsifrovoe pravo = Digital Law Journal.* 2021;2(3):46–54. (In Russ.).

5. Rozhnova O.V. Accounting architecture in the context of digitalization. *Auditorskie Vedomosti = Audit statements*. 2019;(4):22–24. (In Russ.).
6. Antipenko N.A. Audit of digital signs (tokens) in the context of digitalization of the economy of the Republic of Belarus. Collection of scientific papers of the IV national (with international participation) scientific and practical conference. Saint Petersburg: St. Petersburg State University of Economics; 2020:182–185. (In Russ.).
7. Bulyga R.P., Safonova I.V. Transformation of the audit methodology in connection with the use of blockchain and DLT technologies. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(5):6–13. (In Russ.).
8. Veiner I.N., Generalova N.V., Guzov Yu.N., Dyukina T.O., Zuga E.I., Karelskaya S.N. and others. Accounting in the XXI century. A Monograph. Guzov Yu.N., Kovalev V.V., Marganiya O.L., eds. St. Petersburg: Scythia-print; 2021:7–19. (In Russ.).
9. Ryabinin V.V. Legal regulation of digital currency and digital financial assets. *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya = Topical issues of accounting and taxation*. 2021;(3):67–74. (In Russ.).
10. Tsindeliani I.A., Nigmatulina L.B. Cryptocurrency as an object of civil and financial and legal regulation. *Finansovoe pravo = Financial law*. 2018;(7):11–18. (In Russ.).
11. Dobrolyubov N.A. Problems of accounting, reflection and audit of cryptocurrency transactions in Russia. Collection of proceedings of the conference “Accounting: achievements and scientific prospects of the XXI century”. Moscow: Chancellor; 2019:79–83. (In Russ.).
12. Rozhnova O.V. Harmonization of accounting, auditing and analysis in the digital economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):16–23. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Алексей Викторович Тетюшин — аспирант департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

Alexey V. Tetyushin — postgraduate student of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Department of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0001-6512-3536>

altet97@gmail.com

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 21.12.2022; после рецензирования 11.01.2023; принята к публикации 26.06.2023.

The article was submitted on 21.12.2022; revised on 11.01.2023 and accepted for publication on 26.06.2023.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The author read and approved the final version of the manuscript

Юбилей университета / University Anniversary



В 2024 г. наш университет будет отмечать очередную, уже 105-летний юбилей. Эта очередная важная веха в его истории.

Однако сейчас необходимо не только вспоминать то, что было сделано нашими предшественниками, но тщательно проработать, еще раз осмыслить идеи, которые заявлены в их трудах, и определить, какие из них могут использоваться в наши дни; насколько они отвечают современным требованиям; как их надо модернизировать и трансформировать.

Именно с опорой на опыт возможно быстрое и эффективное развитие методов совершенствования бухгалтерско-аналитической и контрольной работы в современных условиях.

За 5 лет, прошедшие с празднования столетия нашего вуза, произошли серьезные изменения как во внешней, так и во внутренней политике страны.

В условиях жесткого санкционирования со стороны недружественных государств руководство России нашло возможности для сохранения устойчивости экономики, восстановления традиционных отраслей промышленности, интенсивного освоения новых высокотехнологичных и наукоемких производств и успешного решения социальных вопросов, таких как рост населения страны (демографическая политика) и повышение качества жизни всех категорий граждан.

Выполнение поставленных перед страной задач требует активного участия организаций образования, в первую очередь — высших учебных заведений. В настоящее время граждане нашей страны стремятся не только к получению новых квалификационных знаний, но и к расширению своих возможностей, осваивая смежные специальности и переходя в другие области деятельности. Уже никого не удивляет, если человек солидного возраста поступает в вуз, приобретает новую профессию, осваивает современные методы работы. В то же время все большее внимание уделяется профессиональной ориентации молодежи и ее привлечению к производственной и научной деятельности в период обучения в школе, созданию условий для работы в каникулы с целью получения первых трудовых навыков.

Вузы, играющие большую роль в процессе подготовки квалифицированных кадров и воспитании высокоответственных творческих граждан, в насто-

ящее время вступили в новую фазу своего развития в части выбора форм обучения специалистов разной квалификации (специалисты, бакалавры, магистры, специалисты-исследователи и т.д.). В этой связи для каждого образовательного учреждения весьма важно выбрать свой профиль, подвести итоги и оценить свои достижения, проанализировать опыт других организаций в нашей стране и за рубежом, определить собственную траекторию развития с учетом накопленного опыта и тех новых задач, которые предполагается решить в будущем, а также изменений в области экономики и внешнеэкономических связей.

Финансовый университет (ФУ) перешел вековой рубеж своей деятельности, и за этот период достаточно успешно выполнил поставленную перед ним в 1919 г. задачу подготовки специалистов для финансовой сферы экономики страны, а именно — для банковской отрасли, страхования, а при переходе к рыночной экономике — для фондового рынка и сферы аудита как новой формы контроля за деятельностью коммерческих организаций. На этапе формирования рыночной экономики в нашем вузе прошли переподготовку и повысили квалификацию тысячи специалистов, осваивая специфику управления в новых условиях хозяйствования.

Многие руководители финансовых учреждений получили второе высшее образование в Финансовом университете. В 2000-е гг. тогда еще Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации организовала Институт повышения квалификации руководителей и специалистов банковской и финансовой сферы, который возглавляла финансист-международник, д.э.н. проф. Л.Н. Красавина, работы которой широко известны во многих странах мира.

Финансовой академией и Всероссийским заочным финансово-экономическим институтом, который вошел в состав современного Финансового университета, подготовлены тысячи специалистов и руководителей бухгалтерско-финансовых подразделений крупнейших предприятий разных отраслей производства. Это наше наследие и одновременно — залог успешного будущего, поскольку выпускники поддерживают постоянный контакт с альма-матер, где они получили профессиональные знания, прожили лучшие студенческие годы, часто — обрели свои семьи, а в настоящее время

с удовлетворением наблюдают, как, следуя традициям, здесь учатся их дети и внуки.

Современные условия диктуют необходимость постоянного развития, создания конкурентноспособных и эффективных предприятий, обеспечивающих техническую, экономическую и социальную устойчивость экономики. Новые задачи должны решаться и Финансовым университетом, однако при этом важно сохранить все то лучшее, чего нам удалось добиться, тщательно продумать стратегию дальнейшего развития и определить основные этапы и шаги по трансформации сложившихся методов работы и освоению принципиально иных направлений деятельности.

Финансовый университет [Финансовая академия (ФА) и Московский финансовый институт (МФИ)], всегда считался центром подготовки кадров бухгалтерско-финансового профиля. В его стенах формировалась российская школа бухгалтерско-аналитической науки и практики. При этом бухгалтерский учет и анализ рассматривались не только как умение правильно отразить факты хозяйственной деятельности, свершаемые экономическими субъектами, но и как важнейший инструмент выявления резервов повышения эффективности работы и улучшения использования производственных ресурсов, основа для получения информации и выбора направлений достижения поставленных задач, форма контроля, направленная на совершенствование производственно-технической базы и определение наиболее результативных вариантов развития методов организации и управления производством. Это определило тесную взаимосвязь работников Финансового университета со специалистами Министерства финансов Российской Федерации и обусловило их постоянное активное участие в разработке нормативно-методических документов по совершенствованию бухгалтерского учета в рамках крупных индустриальных систем.

Именно специалисты МФИ сумели создать и в дальнейшем развивали российскую научную школу бухгалтерского учета. Начиная с 30-х гг. прошлого века (и до настоящего времени) в вузе работали ведущие специалисты в области бухгалтерского учета: в 20–30-е гг. профессорами Р. Я. Вейцманом и Н. Р. Вейцманом были поставлены такие задачи, как формирование анализа бухгалтерской отчетности (включая баланс и отчеты о финансовых результатах деятельности); оценка достоверности отчетности; определение конкурентоспособности

и платежеспособности предприятий. Д.э.н., проф. Московского государственного университетом С. К. Татур некоторое время работал в Финансовом университете, рассматривая в период модернизации российской экономики (при проведении «косыгинских» реформ) вопросы укрепления хозяйственного расчета на экономических предприятиях, основывался на бухгалтерско-аналитических разработках, связанных с поиском резервов повышения эффективности производства. Большой вклад в развитие бухгалтерского учета в условиях быстроразвивающейся экономики СССР внесли. А. Д. Карбышев, П. П. Новиченко, З. Д. Бабаева и многие другие преподаватели нашего вуза.

Ф. В. Васин провел серьезные исследования и предложил новые нормативные документы для организации производственного учета, что имело большое значение для подготовки бухгалтеров промышленных предприятий, которые были тесно связаны с учетом, планированием и управлением материально-технической базой производства, выбором и оценкой использования основных средств [включая определение требований к оборудованию (оснастке, инструментам и т. д.)], организацией производственных процессов. Это наш вклад в подготовку инженерно-экономических кадров.

В период перехода к рыночной экономике д.э.н., проф. В. А. Терехова одной из первых поставила вопрос о необходимости глубокого изучения и использования в российской практике международных стандартов финансовой отчетности (МФСО). Она подготовила и успешно защитила на эту тему докторскую диссертацию и практически создала базу и фундамент научной школы по развитию бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики.

В этот же период заметный вклад в формирование первых методических документов для бухгалтерского учета внес д.э.н., проф. М. М. Рапопорт, возглавлявший в МФИ кафедру бухгалтерского учета.

Большая работа была проведена и по формированию новых образовательных стандартов для специалистов (а затем — для бакалавров и магистров), специализирующихся в области бухгалтерского учета, анализа и аудита.

Сложно перечислить всех специалистов, внесших существенный вклад в развитие теории и методологии бухгалтерского учета. Их работы получили известность не только на территории бывшего СССР, но и за рубежом, в частности в странах Восточной Европы, студенты из которых обучались в МФИ.

Учебники, учебные пособия, научные монографии и методические рекомендации, подготовленные научными сотрудниками вузов страны, в том числе и МФИ, были базовыми не только для студентов, но и для работников бухгалтерско-финансовых служб предприятий и широко обсуждались и рецензировались специалистами учебных заведений, министерств и ведомств, а также различных производственных и иных учреждений, что, с одной стороны, способствовало формированию единой советской научной школы бухгалтерского учета, а с другой — позволяло принять во внимание специфику отдельных отраслей производств и территорий нашей страны. Подобная работа является важнейшим направлением деятельности и в настоящее время.

Необходимо обратить особое внимание на то, что именно в Московском финансовом институте (МФИ) в 60-е гг. были открыты первые кафедры по механизации и автоматизации бухгалтерского учета, а также была создана самостоятельная кафедра по совершенствованию информационного обеспечения бухгалтерской и аналитической работы; при этом бухгалтерский учет рассматривался как базовый источник формирования информации, необходимой для принятия решений на разных уровнях управления. Большое внимание уделялось экономико-математическим методам обработки данных путем использования как традиционных, так и новых моделей, предложенных специалистами нашего вуза. Это свидетельствует о том, что именно в процессе формирования научно-бухгалтерской школы МФИ прокладывались первые тропинки к цифровизации экономики.

Финансовый институт всегда являлся центром развития аналитических исследований, направленных на поиск резервов производства и повышение эффективности деятельности промышленных предприятий. Учебники и учебные пособия МФИ служили руководством к действию для специалистов промышленных предприятий, строительства, торговли и других отраслей.

Отдельное место занимают работы, рассматривающие особенности анализа в финансовых организациях, прежде всего — в банковской сфере. Отличительной чертой аналитических работ, авторами которых были специалисты вузов, являлось присутствие разделов, посвященных теоретико-методологическим основам экономического анализа, расширению методов экономического анализа,

а также производственному и финансовому анализу. Учитывая, что до последних десятилетий в России практически не было специализированных научно-исследовательских институтов и центров по развитию аналитической деятельности на разных уровнях управления и в различных сферах, значимость работы высших учебных заведений, готовивших специалистов бухгалтерско-аналитического профиля по этому направлению, неопределима.

Так, именно на базе вузов, в частности в МФИ, сформировалась концепция анализа производства (д.э.н., проф. Н.Р. Вейцман); была разработана система поиска резервов производства (д.э.н., проф. С.Б. Барнгольц), развиты и методически оформлены позиции функционально-стоимостного анализа и многие другие теоретико-методологические позиции аналитической работы. Для координации совместных исследований была создана специальная группа, которую в течение многих лет возглавляла д.э.н., проф. С.Б. Барнгольц.

В период проведения «косыгинских» реформ и расширения хозяйственной самостоятельности предприятий МФИ в рамках консультационной деятельности помогал организациям в выборе наиболее эффективных направлений технического переоснащения производства, финансируемых из собственной прибыли; в поиске результативных методов организации производства и стимулирования деятельности отдельных подразделений и работников. Именно в это время под руководством д.э.н., проф. Б.И. Майданчика был создан Научный консультационный центр, специализирующийся на рекомендациях в области использования функционально-стоимостного анализа при выборе направлений повышения качества, снижения затрат на производство новых видов продукции, основных направлений увеличения объема и повышения эффективности производства и т.д. В эти годы у МФИ сложились устойчивые научные связи с зарубежными странами, прежде всего — с государствами Восточной Европы.

Активные научные исследования в области экономического анализа ведутся в стенах Финансового университета и в настоящее время. Это связано прежде всего с совершенствованием аналитических методик в таких областях, как финансовый анализ; устойчивое развитие экономических субъектов; анализ интеллектуального капитала; инновационно-инвестиционная деятельность; учет необходимости и эффективности расширения нефинансовой информации для объективного отражения итогов

экологических и социальных мероприятий. Широкое распространение получил бизнес-анализ и оценка результативности его использования в обосновании управленческих решений, стратегического планирования и определения ведущих направлений повышения эффективности производства.

Специалисты ФУ постоянно актуализируют свои работы, используя экономико-математические методы анализа, моделируя развитие определенных процессов, особенно в финансовой сфере. Эта деятельность поддерживается кафедрами, специализирующимися на применении новейших информационных технологий, больших данных и современных подходов к обоснованию управленческих решений.

Существенный вклад Финансовый университет (в тот период — Финансовая академия) внес в становление и развитие аудита как формы независимого контроля над деятельностью коммерческих организаций, в первую очередь над акционерными обществами, формирующимися в процессе приватизации крупных государственных предприятий. На базе ведущих вузов страны создавались учебно-методические центры (УМЦ) по подготовке кадров для этой новой инфраструктурной профессии; многие профессора выступили инициаторами создания аудиторских фирм, вошли в состав их работников или возглавили отдельные подразделения (например, А. М. Эйдинов — один из ведущих преподавателей кафедры «Бухгалтерский учет», был членом первой группы аттестованных аудиторов России и возглавил созданную им аудиторскую фирму).

Достаточно часто представители вузов выступали в роли консультантов по отдельным вопросам (например, по вопросам развития фондового рынка, активизации роли и расширения использования финансовых инструментов, долговых ценных бумаг и т.п.). Учебно-методическое объединение вузов России (УМО), созданное на базе Финансовой академии, координировало деятельность высших учебных заведений по методическому обеспечению подготовки кадров в области бухгалтерского учета, анализа и аудита. Именно по инициативе нашего университета стали формироваться базовые программы обучения будущих специалистов (а затем — бакалавров и магистров) по методологии, организации и методике работы аудиторских организаций в России. При этом большое внимание уделялось изучению международного опыта аудиторской деятельности, особенностям аудиторских

проверок в организациях разных отраслей. Эта работа проводилась в рамках межвузовской группы, члены которой создавали образовательные стандарты второго и третьего поколения, что позволило максимально ориентировать подготовку специалистов нового профиля, знающих технологию проведения аудиторских проверок, на всестороннее изучение как подготавливаемых в России методических документов, так и опыта отдельных стран по методической регламентации аудиторской деятельности.

Кроме того, разрабатывались специальные программы по повышению квалификации работников бухгалтерско-финансовых подразделений экономических субъектов, которые проходили обучение в вузах и созданных при них УМЦ, получали аттестаты аудиторов России и работали в аудиторских фирмах. Причем те УМЦ, которым предоставлялось право проведения экзаменов на получение аттестата, регистрировало Министерство финансов Российской Федерации.

Ряд вузов и УМО активно сотрудничали с Минфином России и ЦБ РФ по подготовке методического обеспечения аудиторской деятельности и формированию системы аудита в России. Среди представителей вузов, которые вошли в состав Центральной аттестационно-лицензионной комиссии Минфина России и аналогичной комиссии ЦБ РФ, были сотрудники ФА, в частности ректор академии, д.э.н., проф. А. Г. Грязнова.

Когда была создана Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ, в ее состав также вошли представители Финансовой академии и Всесоюзного заочного финансово-экономического института. Инициаторами создания специальной группы по разработке российских стандартов аудиторской деятельности выступили зав. кафедрой ВЗФИ, д.э.н., проф. В. И. Подольский и руководитель созданного в России Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов, д.э.н., проф. О. М. Островский.

Финансовая академия и УМО приняли активное участие в разработке общей концепции развития аудита в России с учетом международного опыта.

Во второй половине 2000-х гг. специалисты ФА все больше стали уделять внимания вопросам совершенствования контроля за использованием бюджетных средств и оценке эффективности деятельности организаций, финансируемых из бюджетов разных уровней. Особым толчком для развития аудита стало формирование государственных

программ и национальных проектов, в реализации которых одновременно принимали участие как государственные, региональные и муниципальные организации, так и частные компании различных организационно-правовых форм.

Представители Финансовой академии внесли заметный вклад в создание общественных организаций аудиторов — например, несколько лет председателем Российской аудиторской палаты (одного из крупнейших профессиональных объединений) являлась д. э. н., проф. А. Г. Грязнова, президент Финансового университета. Следует отметить, что российский аудит был достаточно быстро принят международным сообществом: ряд общественных объединений аудиторов России принимал активное участие в разработке и совершенствовании международных стандартов аудита и требований к содержанию и направлениям аудиторских проверок.

Важно также отметить, что именно представители вузов проводили большую научно-исследовательскую работу по обоснованию эффективных областей деятельности аудиторских организаций. Именно в рамках Финансового университета зародилось такое направление, как аудит бизнеса, затрагивающее оценку не только достоверности отчетности, но и организации бизнеса и эффективности его развития в экономических субъектах. При этом аудит получил определенную стратегическую направленность, так как предполагалось, что в аудиторском заключении будут раскрыты риски, связанные со сложившимся бизнесом, а также дана оценка объективным возможностям его совершенствования и повышения его эффективности.

Инициатором развития этого направления, в рамках которого наши специалисты активно

сотрудничали общественными организациями аудиторов, стала кафедра Аудита и экономического анализа Финансового университета, которой руководил д. э. н., проф. Р. П. Булыга. В настоящее время аудит бизнеса нашел широкое отражение в концепции развития аудита и в методических документах по регулированию аудиторской деятельности в современной России; по этому направлению были выпущены первые монографии и учебники для подготовки специалистов разных уровней (бакалавров, магистров, системы повышения квалификации) под редакцией Р. А. Булыги. В настоящее время эта работа ведется совместно с Ассоциацией бухгалтеров и аудиторов «Содружество» — единственным на сегодняшний день общественным объединением аудиторов России.

На современном этапе, когда требуется обеспечение технологического суверенитета основных отраслей производства, активизация фондового рынка и финансовой деятельности, перед научными сотрудниками всех учебных заведений, и Финансового университета в первую очередь, стоят новые, весьма сложные задачи. В связи с этим принято решение ввести специальную рубрику журнала, в которой будут публиковаться научные статьи, освещающие новые направления развития бухгалтерско-аналитической и контрольной (аудиторской) деятельности в современных условиях.

*Материал подготовлен заместителем
главного редактора, доктором экономических наук,
профессором, профессором департамента аудита
и корпоративной отчетности
Финансового университета
М. В. Мельник*