

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение  
высшего образования  
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

*На правах рукописи*

Румянцева Вера Максимовна

# КОНТРОЛЬ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ КАК ФАКТОР ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДОСТОВЕРНОСТИ ОТЧЕТНОСТИ

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика:  
бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Мельник Маргарита Викторовна,  
доктор экономических наук, профессор

Москва – 2023

## Оглавление

Введение.....	4
Глава 1 Тенденции совершенствования учетной политики, обусловленные эволюцией развития отчетности экономических субъектов .....	16
1.1 Эволюция развития парадигм отчетности, определяющая необходимость совершенствования учетной политики .....	16
1.2 Требования к совершенствованию учетной политики, обеспечивающие развитие экономических субъектов .....	27
1.3 Анализ нормативного регулирования учетной политики .....	40
Глава 2 Учетная политика в системе корпоративного управления .....	51
2.1 Учетная политика как инструмент корпоративного управления .....	51
2.2 Методы взаимосвязи учетной политики и внутреннего контроля.....	64
2.3 Риск-ориентированный подход как основа организации учетно-контрольных процессов.....	78
Глава 3 Контроль учетной политики корпоративных структур .....	90
3.1 Уровневый подход к формированию и контролю корпоративной учетной политики.....	90
3.2 Контроль учетной политики вертикально-интегрированной корпорации.....	109
3.3 Контроль учетной политики горизонтально-интегрированной корпорации.....	134
Заключение.....	152
Список литературы .....	165
Приложение А Анализ консолидированной отчетности ПАО «Лукойл» за базисный год.....	191
Приложение Б Анализ бухгалтерской отчетности ПАО «Лукойл» за базисный год.....	200
Приложение В Анализ консолидированной отчетности ПАО «Магнит» за базисный год.....	209

## Приложение Г Анализ бухгалтерской отчетности ПАО «Магнит»

за базисный год..... 214

## Введение

**Актуальность темы исследования.** Особенности современного этапа развития экономики, связанные с решением задач ускоренного восстановления базовых отраслей при усилении внимания к формированию наукоемких производств, направленных на создание инновационных продуктов и технологий, определяют необходимость существенных изменений в системе управления на всех уровнях. В этих условиях субъекты экономических отношений целесообразно рассматривать не как обособленные единицы рынка, а как участников единого воспроизводственного процесса в системе хозяйственных взаимосвязей со средой функционирования в процессе создания продуктов конечного потребления и обеспечения устойчивого роста стоимости бизнеса.

Условия и характер деятельности экономических субъектов обуславливают изменение требований к информации, необходимой всем участникам производственного и деловых процессов для принятия управленческих решений. Повышаются требования к аккумуляции и раскрытию информации, характеризующей деятельность экономических субъектов, их хозяйственные взаимосвязи и сопутствующие им риски, что предполагает необходимость развития и совершенствования отчетности экономических субъектов, формирующей большую часть этой информации.

Необходимостью становится презентация стейкхолдерам информации о факторах создания бизнесом стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе с учетом сопутствующих бизнес-рисков, что приводит к расширению границ отчетности экономических субъектов и выходу ее за рамки традиционной стандартизированной модели. Фокус внимания в отчетности смещается с достигнутых результатов и итоговых показателей финансово-хозяйственной деятельности в сторону факторов, определивших данные результаты. При этом используется финансовая и нефинансовая информация учетного и

внеучетного характера в контексте сопутствующих рисков бизнеса, что в большей мере соответствует требованиям полноты, достоверности и транспарентности отчетности. Тенденции развития отчетности экономических субъектов актуализируют необходимость совершенствования учетной политики.

Расширение границ и функций учетной политики обуславливает необходимость контроля за ее соблюдением во всех звеньях корпоративной структуры. Эта тенденция должна стать фактором снижения возможности искажения, фальсификации, а главное – вуалирования отчетных данных. Уровневый подход к формированию и контролю корпоративной учетной политики является залогом эффективности раскрытия позиций отчетности и соответствия функционирования экономического субъекта выбранной им стратегии через аналитическую функцию учетных систем. Формирование учетной политики должно быть направлено на обеспечение достоверности отчетности всех уровней – от внутренней отчетности отдельных подразделений до отчетности корпоративной структуры в целом. В этих условиях возрастает роль контроля учетной политики в контексте обоснованности применения профессионального суждения при признании оценки элементов отчетности для обеспечения достоверности отчетных данных экономических субъектов.

Контроль формирования и исполнения учетной политики с соблюдением федеральных стандартов бухгалтерского учета особенно актуален в условиях перехода на новые стандарты аудита, в соответствии с которыми аудиторское заключение должно содержать не только мнение о достоверности отчетности экономического субъекта во всех существенных аспектах, но и предоставлять пользователям информацию о ключевых вопросах аудита, касающихся основных аспектов деятельности бизнес-системы в целом и ключевых сопутствующих бизнес-рисков.

Риск-ориентированный подход становится основой организации учетно-контрольных процессов экономического субъекта, что обеспечивает должный уровень достоверности отчетности, подтверждаемой использованием установленных норм.

Актуальность контроля усиливается выделением статьи 19- «Внутренний контроль» Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», в котором учетная политика рассматривается как самостоятельный объект контроля, поскольку она является регулятором корпоративных отношений через управленческую функцию учетных систем.

Отмеченное определяет актуальность выбранной темы исследования.

**Степень разработанности темы исследования.** Вопросы, связанные с принципами формирования, изменения и раскрытия, а также контроля исполнения положений учетной политики, являющейся основой организации учетного процесса, достаточно широко исследованы в научных трудах отечественных и зарубежных авторов.

Методические вопросы учетной политики системно были рассмотрены в трудах: Р.А. Алборова, А.С. Бакаева, Н.М. Балакиревой, В.Б. Ивашкевича, Н.А. Каморджановой, Н.П. Кондракова, С.Н. Гришкиной, М.И. Кутера, Н.Н. Макаровой, М.Ю. Медведева, М.Л. Пятова, О.В. Рожновой, С.А. Рассказовой-Николаевой, Н.С. Сахчинской, Л.З. Шнейдмана [33; 36; 37; 54; 59; 61; 66; 70; 74; 83; 85; 126; 136; 140] и др.

Вопросы контроля и аудита учетной политики отражены в трудах: М.А. Азарской, С.М. Бычковой, Е.Б. Герасимовой, Ю.А. Данилевского, И.Д. Деминой, М.В. Мельник, С.А. Рассказовой-Николаевой, И.А. Резвых, Н.С. Сахчинской, В.П. Суйца, Я.В. Соколова, Т.Ю. Фоминой, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана [32; 45; 52; 56; 76; 85; 88; 93; 99; 136; 138; 140] и др.

Международный опыт изучения вопросов учетной политики изложен в трудах зарубежных авторов: Р. Адамса, Х. Андерсона, Э. Аренса,

Ф.Л. Дефлиза, Г.Р. Дженика, Д. Колдуэлла, Дж. Лоббека, Б. Нидлза, Дж. Робертсона [31; 35; 57; 82; 86] и др.

Вопросы, связанные с учетной политикой в целях налогового учета, исследовали: Т.В. Бодрова, В.В. Громов, Н.П. Кондраков, Т.И. Кришталева, Т.Л. Крутякова, М.И. Кутер, Н.Н. Макарова, Е.В. Оломская, Н.С. Сахчинская, Ю.В. Силантьев, Я.В. Соколов [39; 66; 68; 88; 105; 120; 123; 126; 131; 136] и др.

Вопросы о связи учетной политикой и управленческого учета рассматривали: М.А. Вахрушина, М.М. Каверин, А.В. Лисичкин, Е.Е. Лялькова, Е.В. Никифорова, С.А. Новоселова, Н.С. Сахчинская, Ю.К. Харакоз [97; 108; 109; 121; 124; 125; 130; 137] и др.

Вопросы контроля за договорной политикой рассматривались: Е.С. Вылковой, И.В. Кладовой, Н.Н. Макаровой, А.В. Марсовой, В.П. Прохоренко, М.Л. Пятовым [73; 119; 122; 126; 127; 133; 134] и др.

Изучение научных работ российских и зарубежных специалистов по постановке учета и составлению отчетности показывает, что не в полной мере раскрываются вопросы, возникающие в результате развития корпоративных структур и требований новых парадигм отчетности, обусловленных процессами интеграции и институционализма.

Расширение границ учетной политики в контексте смещения фокуса внимания с границ отчетности отдельных юридических лиц до границ бизнеса определяет необходимость рассмотрения специфики учетной политики во взаимосвязи с принципами консолидации воспроизводственного процесса. Это является обоснованием актуальности взаимосвязи учетной политики и корпоративного управления, прежде всего в части усиления роли контрольной функции управления.

**Цель исследования** состоит в обосновании направлений развития учетной политики, обеспечивающей достоверность отчетности экономических субъектов на основе контроля за ее соответствием условиям функционирования корпоративных структур, требований

риск-ориентированного подхода к построению учетно-контрольных процессов, своевременности выявления резервов повышения эффективности использования ресурсов и устойчивого развития отдельных подразделений и корпоративной структуры в целом.

Для реализации поставленной цели в исследовании решаются следующие задачи:

- анализ направлений совершенствования публичной отчетности экономических субъектов, позволяющей сформировать достоверную и полную информацию об их развитии;

- выявление особенностей корпоративной структуры как объекта исследования в контексте эволюции экономических отношений и определение роли учетной политики как регулятора учетно-контрольных процессов, обеспечивающего формирование необходимой и достаточной достоверной информации на всех уровнях корпоративного управления;

- обоснование расширенной структуры учетной политики, организации контроля за ее формированием и реализацией в отдельных звеньях корпоративных структур;

- разработка уровневой структуры учетной политики, формирующей достоверную и релевантную учетную информацию и согласованность основных элементов корпоративной отчетности;

- определение форм взаимосвязи учетной политики и системы внутреннего контроля с учетом особенностей решения задач на разных уровнях корпоративной структуры;

- развитие риск-ориентированного подхода как основы организации учетно-контрольного процесса и формирования достоверных баз данных для принятия управленческих решений;

- обеспечение направленности контроля учетной политики на формирование достоверной отчетности как основы определения стратегий развития экономического субъекта и своевременное выявление резервов

повышения эффективности корпоративной структуры.

**Объектом исследования** являются экономические отношения производственных звеньев корпоративной структуры как базовой формы организации бизнеса в условиях современной экономики и системы учетно-контрольных процессов, обеспечивающих достоверную информацию, необходимую и достаточную для принятия управленческих решений.

**Предметом исследования** являются принципы и методы контроля за формированием и исполнением учетной политики корпоративных структур разного типа интеграции.

**Методология и методы исследования.** Теоретической основой исследования являются научные труды ведущих российских и зарубежных ученых в области теоретико-методологических вопросов организации учетно-контрольных процессов, учетной политики, российские и зарубежные нормативные документы, регламентирующие учетную политику, систематизация и анализ лучших практик формирования и контроля исполнения учетной политики, адекватной задачам развития экономического субъекта и экономики страны в целом. Исследование проводилось с использованием общенаучных методов познания: дедукция, индукция, анализ, синтез, классификация, систематизация, обобщение, группировка, сравнение.

**Нормативная и информационная база исследования.** Нормативной базой исследования являются российское и международное законодательство, стандарты и нормативные документы в области бухгалтерского учета, отчетности, аудита и контроля.

Информационной базой исследования являются научные труды ведущих российских и зарубежных ученых, научные публикации в российских и международных периодических изданиях, материалы итогов научных конференций по вопросам совершенствования учетно-контрольных процессов. Применительно к объектам исследования информационной базой является отчетность экономических

субъектов разного типа интеграции и разной учетной политики их подразделений, порядок формирования отчетности, положения по организации внутреннего контроля и управлению рисками. Для решения этих задач использовались материалы отчетности отдельных экономических субъектов и доступные базы информационно-аналитических данных.

**Научная новизна** исследования состоит в обосновании новых аспектов учетной политики, адекватных требованиям стейкхолдеров к достоверной и полной информации, и определении особенностей методики контроля за формированием и реализацией учетной политики на разных уровнях управления корпоративных структур для согласованности функционирования деятельности их подразделений.

**Положения, выносимые на защиту:**

- обоснованы тенденции совершенствования учетной политики, обусловленные эволюцией экономических отношений и отчетности, характеризующей устойчивое развитие экономических субъектов (С. 27-40);

- определено значение учетной политики как методического инструментария корпоративного управления в целях формирования достоверной отчетности, необходимой и достаточной для принятия эффективных управленческих решений (С. 51-63);

- предложена уровневая структура корпоративной учетной политики, соответствующая организационной структуре и стратегии развития экономического субъекта с учетом целесообразности классификации ее регламентов на стандартизированные и нестандартизированные (С. 90-97);

- раскрыта риск-ориентированная идеология контроля за формированием и реализацией учетной политики экономических субъектов для обеспечения достоверности отчетности на разных стадиях ее разработки и исполнения (С. 64-89);

- разработана риск-ориентированная методика контроля учетной

политики, основанная на принципе существенности статей отчетности, позволяющая достоверно раскрыть основные факторы и тенденции развития корпоративных структур (С. 101-103; 122-134; 140-151);

- выделены задачи внутреннего контроля реализации учетной политики в конкретных подразделениях корпоративной структуры и намечены методические подходы к оценке эффективности влияния учетной политики на достоверность и надежность учетной информации о развитии данного подразделения (С. 97-109).

**Теоретическая значимость работы** состоит в том, что на основе результатов анализа российских и зарубежных научных исследований и систематизации практического опыта экономических субъектов обоснована структура полной, достоверной и транспарентной отчетности, порядка ее формирования и контроля на основе создания риск-ориентированной уровневой учетной политики корпоративных структур, реализация которой будет являться регулятором корпоративных отношений и инструментом методического обеспечения корпоративного управления в условиях риск-ориентированного подхода к организации учетно-контрольного процесса.

**Практическая значимость работы** заключается в возможности применения результатов исследования в практической деятельности корпоративных структур при организации систем внутреннего контроля и аудита, а также в работе аудиторских и консультационных организаций. Качественная проработанность и постоянный контроль исполнения положений уровневой корпоративной учетной политики, основанной на риск-ориентированном подходе, будут являться фактором обеспечения достоверности всех уровней отчетности корпоративных структур. В результате расширения функций учетной политики за счет выделения ее новых аспектов, она становится инструментом методического обеспечения корпоративного управления, повышая тем самым его качество и результативность. Самостоятельную практическую

значимость имеет предложенная методика контроля учетной политики, основанная на принципе существенности статей отчетности, обеспечивающая ее достоверность.

**Область исследования** соответствует п. 11.3. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой) отчетности по отраслям, территориям и иным сегментам хозяйственной деятельности», п. 11.7. «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите», п. 11.8. «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии» Паспорта научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика (экономические науки).

**Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования.** Степень достоверности результатов исследования обеспечивается тем, что оно базируется на научных трудах российских и зарубежных ученых в области учетной политики и контроля за ее исполнением, учитывает требования российского и международного законодательства и нормативных документов, регламентирующих учетно-контрольные процессы, и не противоречит базовым научным концепциям и тенденциям развития методов контроля, определениям учетного процесса и эволюции отчетности в современных условиях.

Результаты исследования используются в практической деятельности ряда организаций. Основные положения исследования опубликованы в специализированных научных изданиях, а также докладывались на научно-практических конференциях.

Основные результаты исследования обсуждались и получили одобрение на следующих научно-практических конференциях: на Международной научно-практической конференции «Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской» (г. Воронеж,

Воронежский государственный университет, 13 апреля 2012 г.); на Всероссийской научно-практической конференции «Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита» (г. Иркутск, Байкальский государственный университет экономики и права, 20 апреля 2012 г.); на 49-й Международной научно-практической он-лайн конференции «Татуровско-Шереметовские чтения» на тему «Реформирование бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерского образования в соответствии с международными стандартами в условиях перехода к цифровой экономике» (Москва, Экономический факультет МГУ имени М.В. Ломоносова, Саморегулируемая организация аудиторов, Ассоциация «Содружество», 21-22 октября 2021 г.); на Международной научно-практической конференции «Устойчивое развитие цифровой экономики: глобальные вызовы и перспективы инновационного прорыва» (Москва, РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, 24-25 ноября 2021 г.), на XIII Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» на тему «Цифровая экономика как условие транспарентности отчетности» (Москва, Финансовый университет, 16-17 декабря 2021 г.).

Материалы исследования используются в практической деятельности АО «Эверайз-Консалтинг». В частности, департаментом «Управленческого консалтинга» используется принцип формирования уровневой структуры отчетности и уровневого подхода к разработке и контролю учетной политики организаций-клиентов, к которым консалтинговые услуги, реализуемые АО «Эверайз-Консалтинг», применяются. Это позволяет определять иерархию уровней управления в целях оптимизации системы внутренних договорных отношений и внутренней подотчетности, в результате которой выявляются сопутствующие бизнес-процессам

риски, а также обеспечивается оптимизация всего учетного процесса и повышение достоверности и полноты отчетности всех уровней в управленческих целях.

Материалы исследования используются в практической деятельности ООО «Аудит-Трейд». В частности, используется методика контроля учетной политики, основанная на принципах существенности, на разных этапах аудиторской проверки:

- на этапе планирования аудиторской проверки (в целях понимания деятельности аудируемого лица и вынесения суждения о соответствии структуры отчетности аудируемого лица стратегии его функционирования и развития);

- в процессе проведения аудиторских процедур по существу (аудиторское мнение формируется на основании соответствия реальности ведения учета и составления отчетности по существенным статьям выбранным принципам учетной политики и их соответствию действующим нормативным регламентам);

- на завершающей стадии аудита (при подготовке аудиторского заключения в виду взаимосвязи риск-ориентированного подхода к учетно-контрольному процессу с ключевыми вопросами аудита, раскрытие которых в аудиторском заключении является обязательным в соответствии с Международными стандартами аудита).

Внедрение в практику методики контроля учетной политики, основанной на принципе существенности, позволяет значительно снизить объемы аудиторской проверки на разных ее этапах.

Материалы исследования используются Департаментом учета, анализа и аудита ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в преподавании учебных дисциплин «Аудит бизнеса» и «Аудит и внутренний контроль».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

**Публикации.** Основные результаты исследования отражены в 5 научных работах общим объемом 3,97 п.л. (весь объем авторский), в том числе 4 статьи авторским объемом 3,66 п.л. опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

**Структура и объем диссертации** обусловлены целью, задачами и логикой исследования. Диссертация включает в себя введение, три главы, заключение, список литературы из 164 наименований, четыре приложения. Текст диссертации изложен на 218 страницах, содержит 4 рисунка, 37 таблиц.

## Глава 1

# Тенденции совершенствования учетной политики, обусловленные эволюцией развития отчетности экономических субъектов

### 1.1 Эволюция развития парадигм отчетности, определяющая необходимость совершенствования учетной политики

В условиях инновационного развития экономики происходят процессы глобализации, интеграции, институциональные изменения среды функционирования, влияющие на развитие экономических отношений и на деятельность экономических субъектов. Происходит интеграция политики, экономики, экологии, производства, культуры, образования, социального обеспечения и других сфер. Это предполагает изменение условий деятельности экономических субъектов, что обуславливает изменение характеристик их функционирования.

«Экономическая система состоит из совокупности отраслей, являющихся конкретной областью экономической деятельности, сферой интересов инвестиционной деятельности и, как итог, – получения конкретной доли экономической выгоды» [112]. Тенденции интеграции обуславливают расширение спектров информации, которая должна характеризовать деятельность экономических субъектов. Необходимостью становится гармонизация учетной и внеучетной информации, финансового, и нефинансового характера, а также объединение в одной информационной базе сведений о внутренних факторах развития экономического субъекта и сведений о состоянии внешней среды, в условиях которой данный экономический субъект функционирует. Меняющиеся требования к информации, характеризующей деятельность экономических субъектов, обуславливают меняющиеся требования к отчетности, аккумулирующей данную информацию.

«Экономические субъекты рассматриваются не как обособленные единицы бизнес-пространства, они рассматриваются в широте своих хозяйственных взаимосвязей и сопутствующих рисков» [113]. Границы формируемой экономическим субъектом отчетности расширяются до границ его бизнеса. Фокус внимания в отчетности смещается с итоговых фактических финансово-хозяйственных показателей и результатов деятельности экономических субъектов в сторону данных о факторах создания стоимости их бизнеса с учетом сопутствующих рисков, наделяя учет прогнозными функциями. Аудит отчетности расширяется до аудита бизнеса. Происходит расширение границ привычных экономических понятий, что обусловлено развитием экономических отношений в условиях развития инновационной экономики.

Возникает объективная необходимость совершенствования учетного процесса, адаптированного под данные условия и тенденции. «Повышаются требования к раскрытию информации, необходимой для тех или иных групп стейкхолдеров. Существующая стандартизированная модель отчетности не может систематизировать всю многогранность информации, характеризующую бизнес экономического субъекта, что обуславливает эволюцию парадигм отчетности и развитие новых моделей отчетности» [116].

Отчетность экономического субъекта является основной информационной базой о результатах его деятельности за определенный период времени для всех заинтересованных пользователей. Группы пользователей отчетности (стейкхолдеры) определяются различием своей принципиальной заинтересованности в деятельности экономического субъекта и в результатах этой деятельности – в итогах отчетности. Именно существование разницы в интересах пользователей отчетности определяет существование различных видов учета и отчетности.

В зависимости от вида учета системно обобщается разного рода информация, рассчитанная на разного рода пользователя. Основная задача учетного процесса – аккумуляция информации, характерной для конкретного

вида учета. Учет – динамический процесс, подвергающийся влияниям внешней и внутренней среды. Учетный процесс находится в стадии постоянного развития и совершенствования. В условиях постоянных изменений среды функционирования экономического субъекта и меняющихся запросов стейкхолдеров происходит динамический процесс эволюции систем учета и отчетности.

«Эволюция (от латинского *evolutio* – разворачивание), в широком смысле – синоним развития; процессы изменения (преимущественно необратимые) в природе и обществе; в узком смысле в понятие эволюция включают лишь постепенные изменения в отличие от революции. Термин «эволюция» чаще всего применяется для обозначения исторического развития живых организмов, определяемого изменчивостью, наследственностью и естественным отбором; сопровождается приспособлением их к условиям существования, образованием и вымиранием видов, преобразованием сообществ организмов и биосферы в целом» [164].

Адаптируя термин эволюции к системе учета как процесса в целом и к отдельным формам отчетности как взаимосвязанным элементам этого процесса, получается, что эволюция учета и отчетности – это непрерывный процесс их развития и изменения, обусловленный необходимостью отвечать требованиям внутренней и внешней среды, в которой эта система учета и отчетности существует. Внешняя и внутренняя среда – понятия динамические, находящиеся в постоянной взаимосвязи друг с другом, влияющие и определяющие друг друга. Таким образом, эволюция учета и отчетности является не статическим понятием, а динамическим, меняющимся вместе со средой функционирования. Выполняя новые запросы пользователей отчетности и отвечая их требованиям, учет и отчетность находятся в постоянном развитии – эволюции. Меняются информационные запросы пользователей отчетности, соответственно, отчетность должна меняться, чтобы отвечать новым требованиям.

Финансовая отчетность юридического лица традиционно включает в

себя бухгалтерскую, управленческую и налоговую отчетность. Требования к бухгалтерской и налоговой отчетности устанавливаются законодательно, управленческая отчетность формируется исходя из внутренних требований экономического субъекта. Главным видом отчетности экономического субъекта на сегодняшний день является бухгалтерская отчетность, формируемая в соответствии с Федеральным Законом от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [3].

В условиях глобализации экономики, развития бизнеса и практики совместной деятельности широкое развитие получило составление консолидированной отчетности, регламентируемой Федеральным Законом № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 [7] и МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» [22]. Консолидированная отчетность группы составляется наряду с бухгалтерской отчетностью отдельных юридических лиц, входящих в ее состав.

Основной причиной неэффективности существующей модели бухгалтерской (финансовой) отчетности является то, что она нацелена на случившиеся факты хозяйственной деятельности и не учитывает прогнозные. Соответственно, управленческие решения, которые основаны на использовании данных традиционного бухгалтерского учета, принимают во внимание исторические данные об итогах деятельности в соответствии с принятой учетной политикой. В этих условиях не обеспечивается и не может быть достигнута должная оперативная реакция на изменения внешней и внутренней среды функционирования. Бухгалтерская отчетность формируется в режиме прошлого времени и не позволяет в нужное время отслеживать и оценивать сопутствующие риски.

Существующая модель отчетности разрабатывалась в условиях и учитывала особенности индустриального мира. На современном этапе развития инновационной экономики в условиях информационного общества пользователям отчетности требуется информация шире той, которую представляет текущая стандартизированная модель отчетности.

Стейкхолдерам необходима информация для понимания как текущего, так и будущего положения экономического субъекта. «Актуальной становится информация не о фактических результатах финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, а информация о процессе создания стоимости бизнеса в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе с учетом сопутствующих рисков» [116]. Процесс создания стоимости бизнеса включает в себя как финансовые, так и нефинансовые факторы, что предполагает эволюционную необходимость расширения границ традиционной стандартизированной модели отчетности, эволюцию парадигм отчетности и развитие новых моделей отчетности, объединяющих в себе информацию о процессе создания стоимости бизнеса во временной перспективе с учетом сопутствующих бизнес-рисков.

В условиях развития экономических отношений и углубления влияния хозяйственных связей на результаты деятельности, экономические субъекты рассматриваются не как отдельные единицы бизнес-пространства, они рассматриваются как взаимосвязанные участники единого воспроизводственного процесса. Границы отчетности расширяются, наибольшую актуальность обретают не внутрифирменные процессы как таковые, а их взаимосвязь с бизнес-средой, в которой данный экономический субъект функционирует. Возрастает роль и значение хозяйственных связей. Задача учета – достоверно и полно отражать реальное положение экономического субъекта на рынке, давать полную картину влияния факторов внутренней и внешней среды на процесс создания стоимости бизнеса, определяя результаты финансово-хозяйственной деятельности. Акцент составления отчетности смещается с простого количественного отражения данных в сторону отражения качественной информации, объединяющей в себе финансовые и нефинансовые показатели деятельности. Помимо привычной бухгалтерской, налоговой и управленческой отчетности, в том числе консолидированной, экономические субъекты тратят значительные ресурсы на разработку и составление отчетности об устойчивом развитии и

интегрированной отчетности [116].

Посредством отчета об устойчивом развитии экономический субъект презентует заинтересованным пользователям информацию о том, каким образом реализуется его стратегия устойчивого развития. Рекомендациями по составлению отчетности в области устойчивого развития являются регламенты AA1000 AS, ISO 26000, SA 8000 и «Руководство по отчетности в области устойчивого развития» (GRI G4) [163].

В XX в. тенденцией развития бизнеса стал курс на социальную ответственность бизнеса. Были сформированы и опубликованы первые методические материалы по управлению экономическим субъектом в контексте концепции устойчивого развития. Это обусловило начало тенденции составления социальной и экологической отчетности субъектов и ее сопоставления с финансовыми показателями деятельности.

Социальная составляющая нефинансовой информации может быть выражена через: социальную и кадровую политику, характеристики которых раскрываются через социальную нагрузку, пропорции категорий работников (студенты, инвалиды и др.), текучесть кадров, социальные программы (бонусы, мотивация и др.), а также через удовлетворенность контрагентов (квалификацией и этикой сотрудников, количеством сотрудников-нерезидентов) и др.

Экологическая составляющая нефинансовой информации характеризуется количеством вредных продуктов, отходов и выбросов, что сопровождает процесс производства, а также это меры и программы по работе с предотвращением наступления либо минимизацией влияния данных негативных последствий (вопросы, связанные с переработкой отходов, использованием экологически более чистых материалов и др.), а также информация о количестве соответствующих проверок на предмет соблюдения экологического законодательства и информация о результатах данных проверок на предмет соответственных штрафов и санкций.

Социальная и экологическая ответственность бизнеса раскрывается

через позицию институционального подхода. Именно через институционализм раскрывается социальная и экологическая ответственность бизнеса, а также именно институциональный подход является комплексным обоснованием процесса эволюции учета и отчетности в условиях глобализации экономики и расширения границ привычных экономических понятий. Именно институциональные факторы во многом обуславливают актуальное инновационное технологическое развитие, а также инновационное совершенствование модели учета и отчетности и системы управления в целом.

«Институционализм, или институциональная экономика – школа экономической теории, рассматривающая влияние социальных институтов (государство, право, мораль, традиции и др.) на развитие экономических отношений. Основоположником институциональной экономики считается Торстейн Веблен. Понятие институционализма включает в себя два аспекта: «институции» – нормы, обычаи поведения в обществе, и «институты» – закрепление норм и обычаев в виде законов, организаций, учреждений. Смысл институционального подхода состоит в том, чтобы не ограничиваться анализом экономических категорий и процессов в чистом виде, а включить в анализ институты, учитывать внеэкономические факторы» [141].

Институциональный подход предполагает комплексный подход к изучению экономических понятий и категорий как единого целого во взаимосвязи с внешней средой и ее институтами.

Проявление эволюции через институциональный подход:

- 1) естественный отбор (по принципу институциональной эффективности);
- 2) постоянное развитие (динамика и видоизменение в соответствии с меняющимися условиями среды и новыми требованиями пользователей);
- 3) кумулятивный характер (зависимость от предыдущего развития, накопленного опыта и наработанной базы).

С точки зрения институционализма экономические проблемы рассматриваются не сами по себе, а во взаимосвязи с социальными,

политическими, этическими и правовыми проблемами, что предоставляет широкий взгляд на работу рыночного механизма. Таким образом, рассматривая процесс эволюции отчетности, можно выделить институциональные факторы, влияющие на изменения этой отчетности. Эволюция отчетности с позиции институционального подхода представляет собой широкий взгляд, выходящий за границы чисто экономических понятий, на предпосылки необходимости тех или иных преобразований, связанных с отчетностью.

Институционализм рассматривает экономику как часть социальной системы, в которой интересы общества первичны, а бизнес работает на социум. С точки зрения институционализма экономика является механизмом исполнения общественных интересов и отдельные ее категории находятся под социальным контролем. Это определяет новые требования к ответственности бизнеса за социальную удовлетворенность общества, а также за экологическую безопасность, актуальность которой с каждым годом очевидно растет в связи с расширяющимися масштабами производства и, соответственно, с увеличивающимся негативным влиянием производства на окружающую среду.

По своему определению институт является такой организацией, цели которой обращены в будущее. Соответственно, институциональные факторы, влияющие на содержание отчетности, нацелены на будущее, что в определенной мере решает задачу смещения фокуса содержания отчетности от свершившихся фактов хозяйственной деятельности в сторону перспективных и прогнозных. Также институциональные факторы, влияющие на финансовую отчетность, предполагают интеграцию финансовой и нефинансовой информации в одной учетной системе, предоставляя комплексный обзор деятельности и раскрывая экономическую сущность с позиции влияния широкого спектра нефинансовых факторов среды функционирования.

Широкий взгляд на институциональные факторы, влияющие на

содержание отчетности, предполагает и широкий взгляд на системные риски, присущие среде функционирования, по результатам деятельности в которой данная отчетность формируется. Это предполагает комплексный аналитический обзор ключевых моментов деятельности, стратегии, хозяйственных связей, бизнес-процессов, контрагентов, договоров и стейкхолдеров, объединяет спектр финансовой и нефинансовой информации, фактических и прогнозных данных.

Развитие нефинансовой отчетности и развитие отчетности в области устойчивого развития привело к появлению и развитию «интегрированной отчетности, главная задача которой – представление заинтересованным пользователям информации о том, как экономический субъект с учетом сопутствующих рисков создает свою стоимость в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе, используя для этого финансовые и нефинансовые показатели» [115]. Интегрированный отчет демонстрирует связь между стратегией экономического субъекта, корпоративным управлением, социальным, экономическим и природным окружением, а также сопутствующими рисками и его финансовыми итогами и результатами деятельности. Основываясь на данных взаимосвязях, интегрированный отчет обладает прогнозными функциями и является средством, помогающим бизнесу в принятии управленческих решений, а также средством, помогающим всем заинтересованным пользователям лучше понять условия, цели и перспективы деятельности экономического субъекта.

Главным документом по подготовке интегрированной отчетности является «Международный Стандарт по интегрированной отчетности», в соответствии с которым «главная цель интегрированной отчетности – презентация поставщикам финансового капитала информации о том, как бизнес создает свою стоимость во временной перспективе» [160].

Исследования в области интегрированной отчетности показывают, что для большей части инвесторов наиболее полезной и актуальной является информация, связанная с процессом создания стоимости бизнеса, нежели чем

информация, связанная с фактическими показателями финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Интегрированный отчет для инвесторов является наиболее полезным источником информации для принятия решений.

Отмеченные тенденции максимальным образом реализуются в корпоративной отчетности. Отчетность, формируемая и публикуемая корпорациями, отвечает всем современным требованиям, предъявляемым к отчетности и к информации, содержащейся в ней. Составление и публикация корпоративной отчетности является рабочей практикой корпораций. Через корпоративную отчетность происходит презентация заинтересованным пользователям ключевых характеристик бизнеса посредством уместной интеграции финансовых и нефинансовых факторов создания бизнесом стоимости во временной перспективе с учетом сопутствующих рисков, показывая тем самым, как корпорация реализует свою стратегию.

Корпоративная отчетность дает всесторонний обзор деятельности корпорации в системе всех ее взаимосвязей и сопутствующих рисков, показывает, как корпорация создает стоимость, используя финансовые и нефинансовые показатели, а также предоставляет прогнозы и ожидания от дальнейшей деятельности и анализирует необходимые условия для достижения поставленных целей в соответствии со стратегией. Кроме того, корпоративная отчетность составляется с учетом социальной и экологической ответственности бизнеса, раскрывая институциональный подход на практике ведения бизнеса.

Через корпоративную отчетность происходит демонстрация накопленного опыта, богатства и вклада в дальнейшее развитие. Таким образом, корпоративная отчетность сама по себе является неким показателем успеха корпорации в целях повышения доверия пользователей отчетности и инвестиционной привлекательности, повышения прозрачности и релевантности учетной информации. Учетная информация должна соответствовать потребностям системы управления бизнесом.

Необходимостью становится расширение границ учетной политики как методологии формирования корпоративной отчетности, ориентированной на запросы ключевых стейкхолдеров с учетом сопутствующих системных рисков бизнеса.

Модель отчетности, которая является действующей, находится в стадии постоянного изменения и совершенствования в виду меняющихся условий среды, а также в виду меняющихся запросов пользователей этой отчетности – меняются требования к информации, содержащейся в этой отчетности, – как к ее содержанию, так и к форме представления. Также постоянно происходят значительные изменения в самом бизнесе – меняются способы ведения бизнеса и способы создания бизнесом стоимости. Меняется структура экономики, возрастает доля сферы услуг, повышается роль и значение информационных технологий и инноваций [116].

Устойчивое и стратегическое развитие невозможно без непрерывного постоянного освоения и внедрения инновационных идей, как на макроуровне государства и различных секторов экономики, так и на микроуровне отдельных предприятий и конкретных видов бизнеса. Данные инновационные идеи должны охватывать не только операционно-технологический аспект деятельности, но и конкретно экономические и управленческие вопросы, распространяясь на методологию и регламенты деятельности.

Новые требования к отчетности в виду ее эволюции и совершенствования обуславливают новые требования к процессу обработки и аккумуляции информации, в ней содержащейся, а также новые требования к контролю над данными процессами. Расширение границ отчетности влияет и на подход постановки учета, и на дальнейший контроль исполнения – расширяются границы традиционного понимания учетной политики, внутреннего контроля и аудита отчетности [116].

«Учетная политика, расширяя свои границы, становится инструментом корпоративного управления» [115]. Внутренний контроль должен быть

организован в соответствии с принципами учетной политики, а аудит отчетности расширяется до процесса аудита бизнеса.

## **1.2 Требования к совершенствованию учетной политики, обеспечивающие развитие экономических субъектов**

Эволюция отчетности – это динамический процесс, обусловленный изменениями среды функционирования экономических субъектов, а также меняющимися требованиями к информации, необходимой стейкхолдерам. Учет интересов стейкхолдеров и раскрытие в отчетности разного рода информации, направленной на разные информационные группы пользователей, отражают стейкхолдерскую теорию и институциональный подход на практике ведения бизнеса и обуславливают формирование новых моделей отчетности.

Тенденции развития отчетности вызваны необходимостью расширения ее границ и выходом за рамки стандартизированной модели отчетности подтверждающего характера в ответ на меняющиеся условия среды функционирования и требования ключевых стейкхолдеров. Объективная необходимость ориентации на интересы разных групп пользователей отчетности, сочетания финансовой и нефинансовой информации, а также наделения учета прогнозными функциями являются идеологической причиной развития новых моделей отчетности [116].

Расширение границ отчетности и повышающиеся требования к раскрытию содержащейся в ней информации обуславливают необходимость совершенствования аспектов учетной политики. На развитие учетной политики влияют факторы, определяющие развитие непосредственно самой отчетности.

Сущность экономической деятельности напрямую влияет на структуру финансовой отчетности. Соответственно, и учетная политика экономического субъекта должна формироваться таким образом, чтобы отражать сущность его экономической деятельности.

Учетная политика должна полномерно отражать стратегию деятельности экономического субъекта через специфику своей структуры. Применение именно такой учетной политики должно приводить к формированию отчетности, которая будет достоверной во всех существенных аспектах – с количественной стороны, а с качественной – максимально полезной для стейкхолдеров.

Структура учетной политики определяется факторами, влияющими на структуру отчетности. Это прежде всего организационно–правовая форма и форма собственности, размер экономического субъекта, отрасль и вид деятельности. Поэтому логика формирования учетной политики обоснованно определяется этими же факторами.

Структурная определяющая учетной политики экономического субъекта должна приводить к формированию такой отчетности, которая будет объективной и полезной информационной базой для пользователей этой отчетности при принятии ими дальнейших решений.

ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» «распространяется на все экономические субъекты вне зависимости от их организационно-правовой формы» [14]. Однако организационно-правовая форма оказывает значительное влияние на структуру отчетности, а значит и на специфику учетной политики.

Организационно-правовые формы экономических субъектов определяются Гражданским кодексом Российской Федерации [1]. Экономический субъект с точки зрения права – это имущественный комплекс, функционирующий для осуществления предпринимательской деятельности. Организационно-правовая форма представляет собой закрепленную юридическим образом форму организации предпринимательской деятельности.

Предпринимательская деятельность осуществляется двумя способами – либо без образования юридического лица (индивидуальное предпринимательство), либо с образованием юридического лица

(коммерческие или некоммерческие организации).

Организационно-правовая форма определяет, каким способом закреплено имущество экономического субъекта, каким способом происходит управление данным имуществом и контроль над ним. Организационно-правовая форма определяет также ответственность по обязательствам, правовое положение и цели деятельности экономического субъекта в целом.

Выбор конкретной организационно-правовой формы определяется комплексом факторов, такими как: принципы формирования имущества, порядок долевого участия учредителей в распределении прибыли и ответственности по обязательствам, нормативные регламенты по конкретной организационно-правовой форме, устанавливаемые законодательно. Особое значение при определении организационно-правовой формы имеет форма собственности имущества.

Формы собственности определяются Гражданским кодексом Российской Федерации, в соответствии с которым «формами собственности на территории Российской Федерации могут быть частная, государственная, муниципальная, а также иные формы собственности» [1].

Организационно-правовая форма и форма собственности отражают цели деятельности экономического субъекта, а значит напрямую влияют на стратегию его деятельности. Организационно-правовая форма и форма собственности определяют, главным образом, особенности формирования капитала, расчетов с учредителями, с акционерами и инвесторами. Это влияет на способы ведения бухгалтерского учета и на структуру формируемой отчетности и, соответственно, влияет на структуру учетной политики.

Отраслевая принадлежность и размер экономического субъекта также влияют на структуру отчетности, и, соответственно, на структуру учетной политики.

Все экономические субъекты можно разделить на предприятия производственной сферы и предприятия непроизводственной сферы. Деятельность предприятий производственной сферы направлена на создание

материальных благ – производство вещественного продукта и оказание материальных услуг. Деятельность предприятий непромышленной сферы направлена на удовлетворение нематериальных потребностей общества.

Отраслевая принадлежность влияет на характер деятельности экономического субъекта, на его стратегию развития, на организационную структуру, на производственный цикл, на совокупность экономических показателей, на выстроенную систему бизнес-процессов и сопутствующие внешние и внутренние риски.

Отраслевая принадлежность влияет на организацию учетного процесса в силу определяющих конкретную отраслевую деятельность объектов бухгалтерского учета. Отраслевая принадлежность влияет на структуру активов и пассивов, а значит, и на структуру отчетности, и, соответственно, на структуру учетной политики.

Отраслевая принадлежность существенно влияет на размер экономического субъекта и на масштабы его бизнеса. Размер экономического субъекта, главным образом, зависит от объема выпускаемой продукции, что, в свою очередь, определяет степень необходимости в материальном и кадровом обеспечении.

Размер и структура экономического субъекта влияют на структуру бухгалтерской службы и на организацию ее работы. Размер и структура экономического субъекта влияют на специфику учетного процесса и на структуру формируемой отчетности.

Структура экономического субъекта в части наличия филиалов и представительств, выделенных на отдельный баланс, предполагает необходимость составления сводной консолидированной отчетности, что предполагает особые требования к формированию и контролю исполнения принципов учетной политики.

Направления совершенствования и развития учетной политики заключаются в определении и регламентировании способов ведения учета экономического субъекта и формирования его отчетности, раскрытие которых

обеспечило бы максимальную эффективность учетного процесса. Стоит учитывать, что учетная политика должна формироваться исходя из условий функционирования каждого конкретного экономического субъекта. Соответственно, набор рекомендаций для одного экономического субъекта может быть неприемлем и неэффективен для другого. Каждый конкретный экономический субъект должен методически подходить к процессу формирования учетной политики, учитывая свои индивидуальные особенности, сущность деятельности и стратегию развития – на основе законодательно установленных общих правил.

Учетная политика – не просто совокупность правил ведения учета, учетная политика должна отражать принципы формирования отчетности. Это предполагает разработку именно такой регламентирующей методологии ведения учета и составления отчетности, которая дает возможность экономическому субъекту оптимально следовать своей стратегии развития, используя выбранные способы отображения хозяйственных операций и фактов хозяйственной жизни в своей системе учета.

Сложившаяся тенденция стандартизации отчетности и информации, в ней содержащейся, очевидно упрощает и даже зачастую исключает возможность отражения в ней интересов всех групп пользователей в виду их различия и разнообразия. Это обусловило появление и развитие нестандартизированных видов отчетности.

Состав и содержание нестандартизированной отчетности определяется целевыми интересами стейкхолдеров. Это происходит в процессе непосредственного взаимодействия с ними, дифференциации и анализа их запросов путем индивидуализации и ранжирования их основных интересов. Таким образом, происходит адаптация содержания отчетности к информационным потребностям стейкхолдеров.

Ключевые интересы и требования основных групп стейкхолдеров и сопутствующие исполнению этих интересов и требований риски представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Ключевые интересы и требования основных групп стейкхолдеров и сопутствующие исполнению этих интересов и требований риски

Стейкхолдеры	Ключевые интересы и требования	Сопутствующие риски
1	2	3
Акционеры и собственники	Увеличение прибыли и дивидендов Повышение рыночной стоимости, рост стоимости акций	Неполучение ожидаемого объема прибыли, снижение суммы дивидендов, снижение инвестиционной привлекательности, снижение рыночной стоимости, падение стоимости акций
Управленческий персонал	Выполнение поставленных задач – ожиданий собственников достижения определенных результатов деятельности	Невыполнение плана по достижению ожидаемых результатов деятельности, лишение бонусов, нарушение плана дальнейшего развития
Инвесторы	Минимизация рисков по вложенным средствам Максимизация доходности от вложенных средств	Инвестиционные риски внутреннего и внешнего характера и уменьшение доходности от вложенных средств
Кредиторы	Выдача больших сумм кредитов и способность своевременного получения процентов по суммам выданных кредитов	Неспособность отвечать по своим обязательствам перед кредиторами – по суммам и срокам
Исполнительный персонал	Гарантии занятости Гарантии своевременной оплаты труда в полном объеме Возможность повышения квалификации. Возможность карьерного роста Дополнительные мотивационные бонусы	Невыполнение заданных планов деятельности, снижение прибыли и инвестиционной привлекательности, неблагоприятные материальные и социальные последствия для исполнительного персонала
Покупатели и заказчики	Своевременное исполнение договоров по поставке товаров и выполнению работ и услуг должного качества по оптимальным ценам	Нарушение условий договора по объемам, качеству и сроку предоставления товаров, работ, услуг
Поставщики и подрядчики	Стабильность заказов, своевременное исполнение договоров по оплате товаров, работ, услуг	Снижение объемов заказов, нарушение условий договоров по оплате товаров, работ, услуг

Продолжение таблицы 1

1	2	3
Органы государственной и муниципальной власти	Своевременная уплата налогов в бюджет в должном объеме Вклад в социально-экономическое развитие региона Обеспечение занятости населения Соблюдение легальности и правомерности деятельности	Нарушение порядка начисления и уплаты сумм налогов, нарушение законности деятельности, неспособность вносить вклад в социально-экономическое развитие региона и решать проблему занятости населения
Местное сообщество и общественные организации	Социальная и экологическая ответственность бизнеса	Неисполнение обязательств по социальной и экологической ответственности бизнеса

Источник: составлено автором.

Раскрытие интересов стейкхолдеров в отчетности может быть достигнуто именно через качественную проработанность положений учетной политики, ориентированной на повышение информационной открытости и транспарентности отчетности в интересах ключевых групп пользователей. Именно раскрытие стейкхолдерской теории через учетную политику наделяет ее новыми аспектами и функциями в контексте корпоративного управления.

«Традиционными аспектами учетной политики являются организационный, технический и методический, которые сами по себе находятся в состоянии постоянного совершенствования в целях обеспечения развития экономического субъекта» [113]. В условиях развития новых парадигм отчетности появляются новые аспекты учетной политики (управленческий, налоговый и договорной), связанные с повышением корпоративности отчетности в контексте бизнеса. Данные аспекты, наделяя учетную политику функциями инструмента корпоративного управления, регулируют отношения участников воспроизводственного процесса. Регламентируя учетными методами и спецификой договорных отношений (договорной аспект) взаимодействие материнской компании с дочерними и зависимыми, а также взаимодействие отдельных юридических лиц и

различных структурных подразделений корпорации, происходит управление воспроизводственным процессом (управленческий аспект) и налогообложением (налоговый аспект).

Традиционно учетная политика охватывает три аспекта: организационный, технический и методический. В условиях расширения границ отчетности тенденцией развития учетной политики становятся направления разработки учетной политики в целях налогового и управленческого учета, а также договорной политики, определяющей систему и порядок расчетов с контрагентами [116].

Вопросами, связанными с учетной политикой в целях налогового учета, занимались такие ученые, как: Т.В. Бодрова, В.В. Громов, Н.П. Кондраков, Т.И. Кришталева, Т.Л. Крутякова, М.И. Кутер, Н.Н. Макарова, Е.В. Оломская, Н.С. Сахчинская, Ю.В. Силантьев, Я.В. Соколов [39; 66; 68; 88; 105; 120; 123; 126; 131; 136] и др.

«Учетная политика для налогового учета определяется Налоговым кодексом Российской Федерации» [2]. «Учетная политика для целей налогообложения – это выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых настоящим Кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика» [2].

Налоговая учетная политика регламентирует порядок ведения налогового учета, цель которого – определение налоговой базы по предусмотренным налогам и формирование налоговой отчетности.

Вопросам гармонизации учетной политики для бухгалтерского учета и учетной политики для налогового учета уделяется большое внимание и в научных исследованиях, и на практике. Важно продуманное сочетание положений политики для налогового учета с положениями политики для бухгалтерского учета, что в данном случае может стать средством для оптимизации налогообложения.

Учетная политика для налогового учета, так же как учетная политика для бухгалтерского учета подлежит формированию и раскрытию в соответствии с правилами и принципами, предусмотренными соответствующим законодательством.

Учетная политика для налогового учета, так же, как и учетная политика для бухгалтерского учета в обязательном порядке предполагает выбор конкретных способов учета (для налогового учета – исчисления налогов и сборов), вариантность которых существует в законодательстве. Данные способы могут быть аналогичны для бухгалтерского и налогового учета, однако они могут и отличаться. Поэтому актуальность разработки качественной учетной политики для налогового учета, ее возможной гармонизации с учетной политикой для бухгалтерского учета (насколько это оправдано стратегией и целями деятельности экономического субъекта) является насущной и неотъемлемой частью работы бухгалтерской службы (если ведение налогового учета возложено на нее), либо же подразделения, специально занимающегося налоговым учетом, если такое подразделение выделено в структуре экономического субъекта в качестве самостоятельного отдела.

Принятая налоговая учетная политика является регламентирующей методологией ведения налогового учета экономического субъекта и составления его налоговой отчетности, а также инструментом налогового планирования.

Качественно разработанная налоговая учетная политика является преимущественным аргументом для решения спорных вопросов с налоговыми органами о правильности исчисления и уплаты налогов в бюджет, в том числе при решении данных спорных вопросов в ходе судебных процессов. От утвержденных учетной политикой способов ведения налогового учета зависят исчисляемые суммы налогов, а также сроки их уплаты в бюджет. Должное и продуманное формирование и раскрытие положений налоговой учетной политики является инструментом налогового планирования и средством

оптимизации налогообложения.

Управленческая учетная политика в отличие от бухгалтерской и налоговой учетных политик не определяется законодательно, как и сам управленческий учет в целом. Однако актуальность ее разработки и применения не менее важна и зависит от внутренних управленческих целей экономического субъекта.

Вопросами, связанными с учетной политикой в целях управленческого учета, занимались такие ученые, как: М.А. Вахрушина, М.М. Каверин, Н.П. Кондраков, А.В. Лисичкин, Е.Е. Лялькова, Е.В. Никифорова, С.А. Новоселова, Н.С. Сахчинская, Ю.К. Харакоз [67; 97; 108; 109; 121; 124; 125; 130; 137] и др.

Управленческая учетная политика регламентирует способы калькулирования себестоимости экономического субъекта, ведения его управленческого учета и составления управленческой отчетности.

Управленческий учет служит целям эффективного информационного обеспечения разных подразделений экономического субъекта в целях эффективного управления, принятия верных стратегических и тактических решений, а также дальнейшего планирования показателей деятельности, основываясь на анализе полученных данных. Таким образом, главная цель управленческого учета – своевременное обеспечение бизнеса необходимой количественной и качественной информацией с целью принятия должных управленческих решений.

Основными пользователями управленческой отчетности являются руководители организации, руководители структурных подразделений, а также специалисты отделов. Управленческие отчеты для каждого звена пользователей готовятся с учетом их управленческих потребностей.

Основные факторы, влияющие на специфику управленческого учета и, соответственно, определяющие его учетную политику, аналогичны факторам, влияющим на специфику бухгалтерского учета. Однако сущность формирования и раскрытия управленческой отчетности существенно

отличается от сущности формирования и раскрытия финансовой отчетности. Если же принципиальных методологических различий нет, то нет и смысла в формировании отдельной управленческой отчетности как таковой.

Управленческая отчетность служит внутренним аналитическим потребностям пользователей. Это определяет иную степень детализации и свертывания показателей, представленных в финансовой отчетности. Результативные показатели, представленные в управленческой отчетности, могут значительно отличаться от итоговых значений показателей финансовой отчетности. Однако принимаемые управленческие решения, главным образом, зависят именно от данных управленческой отчетности, поскольку именно она является более целевой (то есть нацеленной на результат) – она разрабатывается под конкретные запросы конкретных пользователей с целью принятия ими конкретных управленческих решений. Составление учетной политики для управленческого учета является способом усиления аналитических и прогнозных данных учетных систем и возможностью выхода на иной качественный уровень принятия управленческих решений.

Тенденция развития договорной политики становится также следствием расширения границ учетной политики и границ отчетности в целом. Договорная политика, являясь составной частью учетной политики, но будучи более гибкой по своей сути, становится фактором влияния на бухгалтерский учет и на налоговый учет посредством юридических особенностей оформления сделок.

Вопросами, связанными с договорной политикой, занимались такие ученые, как: Е.С. Вылкова, И.В. Кладова, Н.Н. Макарова, А.В. Марсова, В.П. Прохоренко, М.Л. Пятов [73; 119; 122; 126; 127; 133; 134] и др.

Договорной политикой является «возможность альтернативного выбора организацией вида договора, партнера сделки, условий хозяйственных договоров для получения материальных, экономических или каких-либо иных выгод в целях как бухгалтерского учета, так и налогообложения» [73, с. 104].

Согласно статье 421 Гражданского кодекса Российской Федерации [1]

граждане и юридические лица свободны в заключении договоров. При этом взаимоотношения сторон и порядок расчетов по обязательствам сторон определяются именно условиями договора. Таким образом, договорная учетная политика может являться качественным инструментом в части формирования показателей деятельности, регламентируя договорные отношения.

Экономические субъекты могут влиять на осуществляемые хозяйственные операции посредством гражданского законодательства через договорную политику. Одни и те же хозяйственные операции юридически могут быть оформлены по-разному. Договорная политика предполагает возможность выбора вида заключаемых договоров и конкретных условий этих договоров.

Договорная политика способна влиять как на бухгалтерский, так и на налоговый учет. Так как не существует каких-либо ограничений по условиям договора согласно Гражданскому кодексу Российской Федерации, договорная политика предоставляет широкие возможности влияния на финансовый результат, имущественное положение и налоговую оптимизацию.

Влияние на бухгалтерский учет достигается за счет изменения вида договора и конкретных условий договора (момент перехода права собственности, условия предоставления скидок, условия оплаты и отгрузки и др.). Также договорная политика становится решающим фактором определения системы расчетов. Договорная политика определяет систему расчетов с контрагентами, влияя тем самым на порядок формирования дебиторской и кредиторской задолженности и определяя уровни показателей активности использования оборотного капитала.

Договорная политика может рассматриваться как инструмент налогового планирования. Формируя и раскрывая положения договорной политики, необходимо оценивать налоговые последствия заключаемых договоров, исходя из их условий. Из сделок экономического субъекта, совершаемых на основании договора, возникает определенное количество объектов

налогообложения. Соответственно, нужно оценивать договорные условия на предмет их влияния на налоговое бремя, возникающее в условиях совершаемой сделки. Поэтому договорная политика экономического субъекта является инструментом налогового планирования и налоговой оптимизации.

Расширение традиционных аспектов учетной политики определяется управленческими целями и служит функциям корпоративного управления.

Налоговая учетная политика, управленческая учетная политика, а также договорная политика сами по себе могут являться отдельными документами по регламентации соответствующих направлений деятельности экономического субъекта. Но, помимо этого, данные аспекты можно выделить внутри структуры учетной политики непосредственно в целях бухгалтерского учета, что «будет показывать раскрытие стейкхолдерской теории через структуру учетной политики в целях подготовки бухгалтерской отчетности. Взаимосвязь интересов пользователей отчетности с ключевыми положениями учетной политики будет раскрываться через взаимосвязь существенных положений учетной политики с существенными статьями формируемой отчетности» [115].

Учетная политика должна быть нацеленной на результат – составление репрезентативной отчетности, соответствующей ключевым аспектам деятельности экономического субъекта. Будучи нацеленной на результат формирования такой отчетности, учетная политика будет раскрывать экономическую сущность деятельности, стратегию развития, а также интересы всех групп пользователей формируемой в итоге отчетности.

Полезность информации – главное требование к информации, раскрываемой в отчетности, особенно к нефинансовой в виду отсутствия ее регламентации и стандартизации. Таким образом, в контексте расширяющихся границ учетной политики, именно через ее структуру должны раскрываться интересы основных групп пользователей отчетности – в контексте методологического обеспечения формирования этой отчетности. Именно влияние стейкхолдерской теории и институционального подхода на

содержание отчетной информации является обоснованием направлений развития новых моделей отчетности, отражающих информацию о процессе создания стоимости бизнеса в интересах разных групп пользователей, учитывая их специфику и сопутствующие риски, выходя за рамки стандартизированной модели отчетности [116].

Задачи корпоративного управления по работе с бизнес-рисками, связанными с безопасностью интересов ключевых групп стейкхолдеров, должны быть определены для каждой группы стейкхолдеров и соотноситься со структурой бизнеса и условиями его ведения для каждой конкретной корпорации. Должна быть разработана качественная корпоративная политика в части понимания корпорации как единой бизнес-системы во всем многообразии ее хозяйственных связей, структуры бизнес-процессов и взаимодействия внутренней и внешней среды. На основе этого должны быть определены сопутствующие бизнес-риски и разработана методика управления ими в целях их выявления, оценки, предотвращения или же минимизации негативных последствий в случае их наступления для каждой группы ключевых стейкхолдеров.

Тенденции развития новых моделей отчетности, выходящих за рамки стандартизированных, определяют тенденции развития учетной политики и расширение ее аспектов, что актуализирует необходимость анализа российских и международных регламентов по учетной политике.

### **1.3 Анализ нормативного регулирования учетной политики**

Необходимость анализа российских и международных регламентов по учетной политике обусловлена как учетной, так и аудиторской практикой.

Развитие экономических отношений в условиях современной инновационной экономики связано с углублением понятия корпоративности. Тенденции объединения бизнеса в условиях глобализации и интеграции актуализируют процесс развития корпоративных структур и обуславливают необходимость составления сводной и консолидированной отчетности.

Консолидированная отчетность составляется в законодательном порядке в соответствии с МСФО. При этом отчетность отдельных юридических лиц, входящих в состав корпорации, может быть составлена по российским стандартам в соответствии с принятой учетной политикой, что предполагает дальнейшую необходимость трансформации отчетности в целях консолидации.

Важнейшим шагом на современном этапе развития аудиторской деятельности в Российской Федерации является переход на международные стандарты аудита с 1 января 2017 года. Переход на МСА является эволюционным в аудиторской деятельности, этот шаг расширяет границы аудита и повышает его качество. Применение МСА при проведении аудиторской проверки предполагает все большую ориентацию учетного процесса на регламенты МСФО и необходимость более активной гармонизации российских стандартов бухгалтерского учета с международными.

Действующим на сегодняшний день российским регламентом в области учетной политики является Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [14], признанное федеральным стандартом бухгалтерского учета в соответствии с Федеральным законом «О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 18.07.2017 № 160-ФЗ [9]. Данные регламенты – первые нормативные документы в области бухгалтерского учета, имеющие статус стандарта.

Федеральные стандарты бухгалтерского учета адаптированы под МСФО, что особенно актуально в условиях перехода на международные стандарты аудита. Данные регламенты – первые нормативные документы в области бухгалтерского учета, имеющие статус стандарта.

В целях исследования целесообразно провести детальный сравнительный анализ действующего российского и международного законодательства по учетной политике.

Проанализировав российскую и международную нормативную базу в

части учетной политики, можно сделать следующие основные выводы.

В российской нормативной базе все вопросы, связанные с учетной политикой собраны в одном положении – ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [14], которое включает в себя общие положения, положения по формированию учетной политики, положения по внесению изменений в учетную политику, а также положения по раскрытию учетной политики. В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ [3] выделена отдельная статья № 8, полностью посвященная учетной политике.

«В международной нормативной базе вопросы, связанные с учетной политикой, собраны в двух стандартах – в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [21] и в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [19]. МСФО (IAS) 8 раскрывает не только вопросы, связанные с самой учетной политикой, но также вопросы, связанные с оценочными значениями и ошибками. В федеральных стандартах есть соответствующие положения – ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» [17] и ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» [18]. Вопросы, связанные с раскрытием информации об учетной политике, представлены в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [19]. Данные стандарты рассматривают учетную политику в контексте ее целевой направленности – представления финансовой отчетности» [113].

В соответствии с международными стандартами, а именно согласно пункту 10 МСФО (IAS) 1 «полный комплект финансовой отчетности включает в себя:

- а) отчет о финансовом положении по состоянию на дату окончания периода;
- б) отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период;
- с) отчет об изменениях в собственном капитале за период;
- д) отчет о движении денежных средств за период;
- е) примечания, состоящие из краткого обзора значимых положений

учетной политики и прочей пояснительной информации;

f) отчет о финансовом положении на начало предшествующего периода в случае, если организация применяет какое-либо положение учетной политики ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности или если она расклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности» [19].

Таким образом, международными стандартами прописано, что краткий обзор положений учетной политики, существенно определяющих формирование финансовой отчетности, необходимо отражать в составе этой отчетности.

В соответствии с российскими регламентами, а именно согласно статье 14 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ «годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним» [3]. Согласно пункту 2 приказа № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» «приложениями к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах являются отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, отчет о целевом использовании средств» [10]. Согласно статье 24 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» «пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации» [13].

«Согласно российским регламентам, учетная политика – это совокупность способов ведения бухгалтерского учета, а по международным – это принципы, применяемые организацией при подготовке и представлении финансовой отчетности» [114]. Таким образом, главное отличие – концептуальное – учетная политика по РСБУ большей частью ориентирована на процесс – бухгалтерский учет, а учетная политика по МСФО нацелена на результат – финансовую отчетность.

В ПБУ по учетной политике, есть часть организационных положений, связанных с учетным процессом, которые отсутствуют в МСФО по этой же

причине.

Вопросы в части распространения действия положений учетной политике аналогичны друг другу. В ПБУ акцентировано внимание, что положение распространяется на организации, публикующие свою отчетность. Согласно МСФО, стандарт применяется всегда при подготовке и представлении финансовой отчетности.

Отдельным пунктом в ПБУ выделены «допущения, применяемые при формировании учетной политики: допущение имущественной обособленности, допущение непрерывности деятельности, допущение последовательности применения учетной политики и допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности» [14].

В МСФО нет отдельного пункта, описывающего данные допущения в контексте формирования учетной политики. МСФО (IAS) 8 прописывает необходимость выбора и применения учетной политики последовательно для аналогичных операций, событий и условий с целью возможности корректного сопоставимого сравнения финансовой отчетности организации на протяжении времени. А МСФО (IAS) 1 определяет «допущение непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности и учета по методу начисления, что соответствует допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности» [19]. Допущение имущественной обособленности в МСФО не сформулировано, так как активы по МСФО определяются не через право собственности, а через факт контроля над ними.

Отдельным пунктом в ПБУ 1/2008 выделены «требования, которые должна обеспечивать учетная политика, а именно требования:

- полноты;
- своевременности;
- осмотрительности;
- приоритета содержания перед формой;
- непротиворечивости;
- рациональности» [14].

Аналогичным в МСФО (IAS) 8 является то, что «применение разработанной учетной политики должно приводить к формированию информации, которая:

а) уместна для пользователей при принятии ими экономических решений;

б) надежна в том смысле, что информация в финансовой отчетности:

- правдиво представляет финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации;

- отражает экономическое содержание операций, прочих событий условий, а не только их юридическую форму;

- является нейтральной, то есть свободной от предвзятости;

- соответствует осмотрительности;

- является полной во всех существенных отношениях» [21].

В соответствии с данными требованиями вновь видна разница концепции: согласно РСБУ, учетная политика нацелена, главным образом, на учетный процесс, а согласно МСФО – на отчетность.

В пунктах, отвечающих за то, какими источниками нужно руководствоваться при формировании учетной политики, соответствующей разницы нет: для российской практики – это источники РСБУ, для международной – источники МСФО. При этом прописано, что при отсутствии в нормативных правовых актах необходимой информации, российские экономические субъекты разрабатывают соответствующий способ исходя из иных ПБУ, в том числе используя МСФО – по аналогичным операциям. Международные стандарты по данному вопросу устанавливают четкую иерархию.

Случаи изменения учетной политики аналогичны по РСБУ и МСФО – это изменение законодательства и новые способы ведения учета. В РСБУ также прописан факт изменения учетной политики в связи с существенными изменениями условий хозяйствования, чего не прописано в МСФО. В соответствии и с РСБУ, и с МСФО «изменениями учетной политики не

считается новый порядок отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, которых» не было ранее, либо если ранее они были несущественными. В части изменения учетной политики в связи с изменением законодательства по РСБУ и МСФО явных различий нет. Внесение изменений должно быть основано на переходных положениях нового нормативного акта, либо отражаться ретроспективно, если данный нормативный акт не предписывает каких-либо принципиальных переходных условий.

В части ретроспективного отражения вносимых изменений учетной политики по РСБУ и МСФО различия отсутствуют. И по РСБУ, и по МСФО ретроспективное исправление предполагает корректировку таким образом, как будто бы эта учетная политика применялась всегда.

В части существующих ограничений на ретроспективное отражение изменений учетной политики различия в РСБУ и МСФО заключаются в том, что согласно РСБУ последствия изменений учетной политики оцениваются в денежном выражении. Соответственно, согласно РСБУ, ограничение на ретроспективное применение заключается именно в невозможности денежной оценки последствий изменения учетной политики в предшествующих периодах. Согласно МСФО, «ограничения на ретроспективное изменение учетной политики связано, прежде всего, с понятием «практической неосуществимости». Применение какого-либо требования считается практически неосуществимым, когда организация, приложив все разумные усилия для его применения, не может этого сделать» [21]. «Изменение в учетной политике должно применяться ретроспективно, за исключением случаев, когда практически неосуществимо определить влияние данного изменения применительно к определенному периоду либо кумулятивное влияние данного изменения» [21]. «Существенным различием РСБУ и МСФО является факт того, что в ПБУ нет понятия кумулятивного эффекта. Кумулятивный эффект, в соответствии с МСФО, определяется как сумма корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным в финансовой отчетности, и относимой на начальное сальдо каждого

затронутого изменением компонента собственного капитала самого раннего из представленных предыдущих периодов» [21].

В понятии перспективного применения изменений в учетной политике различий между РСБУ и МСФО нет. Перспективное применение изменения в учетной политике означает применение новой учетной политики к событиям, имевшим место после даты изменения учетной политики.

В российской практике перспективное применение изменений в учетной политике предполагается в случае невозможности денежной оценки последствий изменений в предшествующих периодах. Согласно МСФО – новая учетная политика применяется перспективно если ее «ретроспективное применение практически неосуществимо по причине невозможности определить кумулятивное влияние ее применения на предыдущие периоды».

И МСФО, и РСБУ предписывают обособленное раскрытие изменений учетной политики в бухгалтерской отчетности.

Обоснованность применения учетной политики в соответствии с РСБУ совпадает с формулировкой, предлагаемой МСФО. Суть заключается в том, что выбранные способы ведения бухгалтерского учета должны приводить к формированию такой отчетности, которая будет действенным инструментом при принятии решений заинтересованными пользователями этой отчетности. МСФО при этом прописывает возможность неприменения «учетной политики, в случае если эффект от ее применения является несущественным. При этом любое, даже несущественное, отступление от МСФО с целью достижения конкретного, заранее запланированного, результата является недопустимым».

Понятие существенности согласно РСБУ и МСФО является идентичным. Существенность определяется через свою возможность влияния на решения заинтересованных пользователей в процессе достоверной оценки отчетности, подготовленной в соответствии с утвержденными данной учетной политикой способами ведения бухгалтерского учета.

Информация об изменениях, вносимых в учетную политику, должна быть раскрыта в составе пояснений к бухгалтерской отчетности. ПБУ

прописывают детально вне зависимости от причины внесения изменений в учетную политику перечень информации, которая должна быть раскрыта в случаях этих изменений учетной политики. Если по какому-либо периоду данная информация раскрыта быть не может, этот факт также подлежит раскрытию с указанием периода, в котором соответствующее изменение учетной политики начнется. МСФО прописывают перечень информации, которая должна быть раскрыта по причине изменений, вносимых в учетную политику отдельно для двух случаев. В случае первоначального применения МСФО в пояснениях должны быть раскрыты описания переходных положений и «тот факт, что изменения в учетной политике проводятся в соответствии с переходными положениями указанного МСФО. В случае добровольного изменения учетной политики в пояснениях необходимо раскрыть причины, по которым применение новой учетной политики обеспечивает надежную и более уместную информацию».

В случае, если утвержденный и опубликованный нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету еще не вступил в силу, требования к раскрытию этого факта по РСБУ и МСФО идентичны, только МСФО прописывает более детальный список необходимой информации, которая в этом случае должна быть раскрыта в пояснениях.

Информация о применяемой учетной политике должна быть раскрыта в составе пояснений к бухгалтерской отчетности. Согласно МСФО, «полный комплект финансовой отчетности за период включает в себя в том числе и краткий обзор значимых положений учетной политики и прочей пояснительной информации». В российской практике раскрытие информации об учетной политике в составе пояснений к бухгалтерской отчетности зачастую носит формальный характер. Это связано, главным образом, с различным концептуальным подходом к определению значения и роли учетной политики для экономических субъектов, применяющих РСБУ и МСФО.

Российские стандарты нацелены в основном на сам процесс ведения

бухгалтерского учета. Формирование отчетности является неким результативным итогом данного учетного процесса. Соответственно, принципы учетной политики направлены, главным образом, на организацию бухгалтерского учета изнутри. Для большинства российских экономических субъектов финансовая отчетность в целом является лишь пакетом документов, предоставляемым по итогу периода в контролирующие органы.

Международные стандарты в основе своей нацелены на формирование такой финансовой отчетности, которая будет репрезентативно отражать сущность хозяйственной деятельности и реальное финансовое положение экономического субъекта. Роль и значение учетной политики здесь – формирование именно такой отчетности, которая сама по себе будет являться существенным конкурентным преимуществом экономического субъекта и залогом инвестиционной привлекательности, отвечая требованиям всех стейкхолдеров данной отчетности.

В целом российские стандарты основаны на правилах, а международные стандарты основаны на принципах. Принципы в отличие от правил должны отражать еще и экономическую сущность. Согласно МСФО (IAS) 1, «каждая организация принимает в расчет характер своей деятельности и те положения учетной политики, которые, по ожиданиям пользователей ее финансовой отчетности, были бы раскрыты в отношении организации такого вида» [19].

Согласно МСФО, формирование учетной политики должно быть основано на экономической сущности деятельности и стратегии функционирования экономического субъекта, что для большинства российских экономических субъектов остается пока просто формальностью. Но процесс эволюции отчетности предполагает необходимость эволюции и развития принципов учетной политики и реализации их на практике. Это должно быть связано не только с техническими вопросами формирования учетной политики, но и с идейными – с углублением понимания значения учетной политики именно для итогового целенаправленного формирования качественной отчетности нового уровня – что значит идеологическое

расширение границ учетной политики в процессе эволюции отчетности.

Особенно актуальным это является в контексте усиления хозяйственных связей и углубления корпоративности. Цель формирования и публикации корпоративной отчетности – удовлетворение информационных потребностей стейкхолдеров на предмет создания бизнесом стоимости во временной перспективе с учетом сопутствующих бизнес-рисков. Корпоративная учетная политика должна быть нацелена именно на результат создания корпоративной отчетности, отвечающей информационным требованиям ключевых стейкхолдеров о процессе создания бизнесом стоимости с учетом сопутствующих рисков, используя для этого финансовые и нефинансовые показатели. Также корпоративная учетная политика должна являться эффективным инструментом корпоративного управления через координацию и регулирование совместной деятельности отдельных участников производственного процесса посредством проработанной регламентации их пропорциональной вовлеченности в единый производственный процесс учетными методами.

## Глава 2

### Учетная политика в системе корпоративного управления

#### 2.1 Учетная политика как инструмент корпоративного управления

Тенденции развития отчетности, обозначенные в главе 1, максимальным образом раскрываются в практической деятельности корпоративных структур. «Корпорации составляют основу мировой экономики и тратят значительные ресурсы на инновационные методы своего развития в целях повышения стоимости своего бизнеса. Именно тенденция достижения высокого уровня эффективного функционирования может характеризовать рациональность, обоснованность и правильность управленческих решений и управленческий аппарат в целом» [112].

В условиях развития современной инновационной экономики корпорации являются базовой формой организации бизнеса, основанной на долевой собственности, и характеризуются разделением функции владения и функции управления. «Корпорация – это группа юридических лиц, вовлеченных в единый воспроизводственный процесс.

В соответствии с Гражданским Кодексом Российской Федерации корпорациями (или корпоративными юридическими лицами) являются юридические лица, учредители (участники) которых обладают правом участия (членства) в них и формируют их высший орган [1]. Высшим органом корпорации является общее собрание ее участников. К исключительной компетенции высшего органа корпорации относятся, в том числе, утверждение годовых отчетов и бухгалтерской (финансовой) отчетности корпорации и определение приоритетных направлений деятельности корпорации, принципов образования и использования ее имущества» [113].

Для того, чтобы соответствовать ожиданиям высшего органа в достижении запланированных результатов деятельности и в исполнении общей стратегии функционирования, корпорации, являясь сложной

интегрированной структурой, нуждаются в качественном корпоративном управлении на всех уровнях своего функционирования.

«В соответствии с Кодексом корпоративного управления, рекомендованным Банком России к применению на территории Российской Федерации [142], Корпоративное управление – понятие, охватывающее систему взаимоотношений между исполнительными органами акционерного общества, его советом директоров, акционерами и другими заинтересованными сторонами. Корпоративное управление является инструментом для определения целей общества и средств достижения этих целей, а также обеспечения эффективного контроля над деятельностью общества со стороны акционеров и других заинтересованных сторон» [113].

Единой унифицированной модели корпоративного управления и единого принципа ее построения не существует. Двумя основными моделями корпоративного управления являются англо-американская (аутсайдерская) и немецкая (инсайдерская) модели. При этом элементы существующих моделей не являются взаимоисключающими, они могут сочетаться и образовывать смешанные модели.

В Российской Федерации согласно Федеральному закону «Об акционерных обществах» № 208-ФЗ от 24.11.1995 в рамках экономического субъекта в обязательном порядке должны действовать «общее собрание акционеров, единоличный исполнительный орган (директор, генеральный директор) и ревизионная комиссия» [5]. В случае если акционеров-собственников голосующих акций больше 50, то в обязательном порядке в Обществе должен быть создан совет директоров. В случае если акционеров менее 50, в соответствии с Уставом функции совета директоров может осуществлять общее собрание акционеров, являющееся высшим органом управления общества. Совет директоров общества осуществляет общее руководство деятельностью общества. Для осуществления контроля над финансово-хозяйственной деятельностью общества избирается ревизионная комиссия (ревизор) общества.

В современных условиях своего развития экономические субъекты рассматриваются не как отдельные единицы бизнес-пространства, а в широте своих хозяйственных взаимосвязей и сопутствующих рисков. Элементы корпоративности появляются внутри отдельных юридических лиц. При этом именно корпорации, являясь базовой формой организации бизнеса в условиях современной инновационной экономики, максимальным образом следуют всем тенденциям развития, направленным на повышение своей привлекательности для стейкхолдеров.

Тенденции развития отчетности связаны, главным образом, с необходимостью презентации стейкхолдерам процесса создания стоимости бизнеса.

Согласно Международному стандарту по интегрированной отчетности, «создание стоимости – это процесс, результатом которого является увеличение, уменьшение или трансформация капиталов в результате коммерческой деятельности. Капитал – это запас стоимости, который увеличивается, уменьшается или трансформируется в результате деятельности экономического субъекта. Капиталы представляют собой ресурсы и отношения, используемые экономическим субъектом при осуществлении деятельности. Капиталы делятся на финансовый, производственный, интеллектуальный, человеческий, социально-репутационный и природный капиталы» [160].

«На создание стоимости влияют финансовые и нефинансовые факторы. Управление является одним из ключевых нефинансовых факторов создания стоимости. При этом имеется в виду именно корпоративное управление» [115].

Развитие и совершенствование системы корпоративного управления, стремление следовать и соответствовать лучшим практикам и стандартам корпоративного управления влияет на повышение качества деятельности экономического субъекта на всех уровнях его функционирования и является фактором повышения стоимости бизнеса и его привлекательности для существующих и потенциальных инвесторов.

Качество и эффективность корпоративного управления влияют на процесс и результаты бизнеса, а соответственно, и на его стоимость. Информация о корпоративном управлении является предметом корпоративной отчетности. Соблюдение экономическим субъектом ключевых принципов корпоративного управления становится важным фактором при принятии инвестиционных решений наряду с финансовыми результатами.

Эффективное корпоративное управление рассматривается инвесторами как фактор успеха экономического субъекта наряду с финансовыми и экономическими показателями результатов его деятельности.

Эффективность корпоративного управления достигается во многом за счет раскрытия стейкхолдерской теории на практике ведения бизнеса. Стейкхолдерская теория является обоснованием развития новых моделей отчетности, презентующих стейкхолдерам информацию о процессе создания стоимости бизнеса во временной перспективе с учетом сопутствующих рисков, что выходит за рамки существующей стандартизированной модели отчетности.

Развитие корпоративной отчетности является результатом развития стейкхолдерской теории и институционализма. Корпоративная отчетность, показывающая как корпорация создает свою стоимость во временной перспективе и реализует свою стратегию с учетом сопутствующих бизнес-рисков, является результатом развития существующей модели консолидированной отчетности и выходом за рамки ее стандартизированной основы, используя финансовые и нефинансовые показатели учетного и внеучетного характера, что обусловлено необходимостью отвечать на меняющиеся информационные запросы стейкхолдеров в условиях турбулентно меняющейся среды функционирования экономического субъекта.

Развитие экономических отношений, углубление понятия корпоративности и усиление влияния хозяйственных взаимосвязей и договорных отношений на результаты деятельности приводят к

необходимости консолидации воспроизводственного процесса и представления в отчетности информации о том, как бизнес создает свою стоимость с учетом рисков, актуализируя тем самым тенденцию развития систем корпоративного управления на практике ведения бизнеса.

Корпоративное управление должно представлять собой целостную систему выстроенных взаимоотношений с целью оптимизации достижения поставленных экономическим субъектом целей с учетом интересов каждой группы участников этих взаимоотношений. Очевидно, что интересы и потребности каждой отдельной группы стейкхолдеров индивидуальны и разнятся с потребностями и интересами других групп стейкхолдеров. На практике это часто приводит не просто к конфликту межгрупповых интересов, но и к разрозненности понимания единой цели функционирования корпорации и, как итог, к разбалансированности ведения бизнеса. Пытаясь удовлетворить требования какой-то одной конкретной группы стейкхолдеров, зачастую на практике приходится ущемлять интересы другой.

Корпоративное управление должно быть направлено на сохранение баланса интересов всех заинтересованных сторон, при котором они наилучшим образом выполняют свои функции в координации друг с другом, следуя единой цели ведения бизнеса и общей стратегии функционирования корпорации в ходе исполнения своих текущих задач.

Пользователей отчетности все больше интересует процесс создания стоимости бизнеса, нежели чем фактические результаты деятельности. Информационные запросы пользователей отчетности все больше ориентированы не на итоговые фактические показатели финансово-хозяйственной деятельности, а на факторы создания бизнесом стоимости, наделяя учет прогнозными функциями.

Отражение в отчетности процесса создания стоимости бизнеса в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной временной перспективе с учетом сопутствующих бизнес-рисков предполагает презентацию стейкхолдерам специфики консолидации воспроизводственного процесса

корпорации как интегрированной структуры.

Процесс консолидации капитала расширяется до понятия консолидации воспроизводственного процесса, актуализируя необходимость расширения границ учетной политики корпоративных структур как интегрированной группы за счет выделения управленческого, налогового и договорного аспектов и наделения ее функциями корпоративного управления за счет повышения эффективности учетных методов. Происходит выбор наиболее эффективных форм взаимодействия материнской компании с дочерними и зависимыми, а также структурных подразделений между собой за счет повышения эффективности учетного процесса и его должной регламентации. Возникают новые требования к учетной политике в процессе развития корпоративных отношений, обусловленные целями корпоративного управления.

«Сущность любого процесса определяется его функциями. Функциями процесса управления являются: планирование, организация, мотивация, контроль и координация» [114].

«Учетная политика, расширяя свои границы, становится регулятором корпоративных отношений, регламентируя учетными методами взаимодействие участников воспроизводственного процесса» [114]. Учетная политика становится инструментом корпоративного управления через раскрытие своих аспектов в выполнении функций корпоративного планирования, организации, мотивации, контроля и координации посредством учетных методов и должной проработанной регламентации учетного процесса корпоративных структур.

Раскрытие аспектов учетной политики в разрезе функций корпоративного управления:

1) Учетная политика и планирование.

«Планирование является неотъемлемой функцией корпоративного управления. Учетная политика, являясь методологической основой организации учетного процесса и составления отчетности, влияет на основные

принципы функционирования экономического субъекта учетными методами» [113]. Через выбор учетных методов и регламентацию учетного процесса происходит планирование основных показателей деятельности и их порядка отражения в отчетности в соответствии с выбранной стратегией функционирования. Через регулирование и регламентацию учетными методами долевой вовлеченности отдельных участников в единый воспроизводственный процесс происходит планирование исполнения выбранной стратегии развития, а учетная политика становится инструментом реализации запланированных целей посредством регулирования деятельности учетными методами.

### 2) Учетная политика и организация.

Организация является неотъемлемой функцией корпоративного управления. Учетная политика, являясь методологической основой организации учетного процесса и составления отчетности, влияет на организационную структуру корпорации, определяя специфику корпоративной интеграции, регулируя учетными методами долевую вовлеченность отдельных участников в единый воспроизводственный процесс. Также организационный аспект учетной политики определяет порядок работы бухгалтерской службы и порядок организации учетного процесса экономического субъекта в целом. Регламентирующая методология должна быть адаптирована под запланированные показатели финансово-хозяйственной деятельности. Ученый процесс методологически должен быть организован исходя из запланированных показателей и выбранной стратегии и направлен на достижение поставленных целей оптимальным способом.

### 3) Учетная политика и мотивация.

Мотивация является неотъемлемой функцией корпоративного управления. От выбранных способов ведения учета и составления отчетности зависят показатели деятельности экономического субъекта, что оказывает влияние на значение ключевых показателей эффективности, которые могут быть использованы в качестве инструментов мотивации. Нематериальная

идеологическая мотивация сотрудников может достигаться за счет раскрытия стейкхолдерской теории через принципы учетной политики в процессе подготовки корпоративной отчетности, ориентированной на информационные потребности стейкхолдеров, выходящих за границы стандартизированных форм отчетности.

#### 4) Учетная политика и контроль.

Контроль является неотъемлемой функцией корпоративного управления. Контроль должен быть интегрирован во всю систему корпоративного управления и организован в соответствии с принципами корпоративной учетной политики. Контроль должен покрывать основные рисковые зоны функционирования экономического субъекта и быть средством минимизации наступления негативных последствий. Учетная политика, имеющая риск-ориентированную идеологию своего формирования, определяет ключевые аспекты деятельности экономического субъекта, связанные с ключевыми рисками. Учетная политика и контроль должны быть связаны друг с другом через определение основных зон риска и точек контроля. Выбранные принципы учетной политики влияют на формирование показателей отчетности, являющихся предметом контроля. Соответственно, контроль должен быть организован и определяться исходя из принципов учетной политики, влияющей учетными методами на показатели деятельности экономического субъекта.

#### 5) Учетная политика и координация.

Координация является неотъемлемой функцией корпоративного управления. Учетная политика определяет систему организации учетного процесса и составления отчетности и связанного с этими процессами взаимодействия отдельных участников корпоративных отношений и отдельных структурных подразделений, определяя при этом зоны ответственности каждого через систему документооборота и закрытия счетов. Учетная политика координирует деятельность различных структурных подразделений и функциональных центров посредством определения зон

ответственности каждого и делегирования должностных полномочий в целях исполнения единой стратегии функционирования и достижения поставленных целей деятельности. Учетная политика отдельных юридических лиц должна быть адаптирована под цели совместной деятельности, координируя учетный процесс в периметре консолидации интегрированной группы в процессе следования единой стратегии функционирования и развития.

Расширяя свои границы и функции, в контексте корпоративного управления учетная политика должна представлять собой методологию ведения учетного процесса корпоративной структуры, ориентируясь на цели ее бизнеса, рассматривая корпоративную структуру как целостную бизнес-систему в разрезе бизнес-процессов и сопутствующих им рисков.

Организация бизнеса в виде корпорации является особой мерой повышения доверия со стороны стейкхолдеров к данной корпорации в условиях превосходства атмосферы осторожности на рынке.

Одним из прав участников корпорации является возможность «получать информацию о деятельности корпорации и знакомиться с ее бухгалтерской и иной документацией» [1].

Корпорация – это юридически оформленная группа отдельных участников воспроизводственного процесса, чья совместная деятельность должна приводить к оптимальному достижению целей бизнеса. Главная цель функционирования любого коммерческого субъекта – получение прибыли. Финансовая цель корпорации аналогично заключается в максимизации прибыли. Но в корпоративной среде помимо достижения финансовой цели большое внимание уделяется нефинансовым задачам, главной из которых является достижение доверия к корпорации со стороны всех стейкхолдеров. В связи с этим качественно разработанная корпоративная отчетность, открыто публикуемая для всех заинтересованных пользователей будет являться фактором снижения этого недоверия и повышения репутации корпорации на рынке. За счет этого в свою очередь будут зримо улучшаться финансовые показатели деятельности, стоимость бизнеса и инвестиционная

привлекательность.

Через рациональное корпоративное управление должны достигаться учет и защита интересов всех сторон корпоративных отношений интегрированной группы.

Интегрированная группа – это совокупность хозяйственных взаимосвязей и сопутствующих им рисков с учетом интересов всех сторон договорных отношений, возникающих в процессе ведения совместного бизнеса. Посредством корпоративного управления, главным образом, должен быть минимизирован конфликт интересов института собственности и института управления. Но в целом корпоративное управление направлено на учет и отражение интересов всех участников корпоративных взаимоотношений. Учетная политика как часть корпоративной культуры раскрывает принципы поведения как внутри корпорации, так и систему взаимоотношений с внешней средой в соответствии с обозначенными целями деятельности и стратегией функционирования. Посредством корпоративного управления должны решаться такие приоритетные задачи, как равенство прав всех акционеров, вне зависимости от их доли; учет интересов всех групп стейкхолдеров, вне зависимости от их авторитета; повышение социальной и экологической ответственности бизнеса и его информационной открытости.

Раскрытие положений корпоративной учетной политики в корпоративной отчетности будет наглядно информировать стейкхолдеров о результатах корпоративного управления с целью большей наглядности, как именно корпорация создает свою стоимость и какие именно принципы корпоративного управления используются для достижения синергетического эффекта результатов бизнеса. Это будет фактором повышения инвестиционной привлекательности в виду открытости публикуемой информации – финансовой в сочетании с нефинансовой, разъясняющей как корпорация создает стоимость своего бизнеса, ориентируясь при этом на определенную временную перспективу с учетом сопутствующих рисков. Через публикуемую корпоративную отчетность раскрывается информация о

реализации корпоративной стратегии – то есть информация о способах создания корпорацией своей стоимости во временной перспективе с учетом сопутствующих рисков.

Качественно разработанная и открыто публикуемая корпоративная отчетность будет являться средством взаимодействия со стейкхолдерами в целях снижения их недоверия по причине неосведомленности об основных принципах корпорации. Корпоративная отчетность наряду с основными показателями результатов деятельности корпорации за отчетный период включает в себя основные принципы корпорации, систему корпоративных взаимоотношений, оценку системных бизнес-рисков и методы их контролирования и реагирования на них.

Формат публикуемой корпоративной отчетности позволяет раскрывать в открытом доступе для всех заинтересованных пользователей информацию как о текущем состоянии корпорации, так и о достигнутых результатах деятельности и дальнейших перспективах функционирования, информацию о социальной и экологической ответственности бизнеса, представлять комплексную оценку деятельности корпорации как интегрированной группы для стейкхолдеров – информацию о том, как корпорация создает свою стоимость во временной перспективе с учетом сопутствующих рисков, то есть информацию о том, как корпорация реализует свою стратегию.

В процессе эволюции учета и отчетности расширяются границы и функции привычных экономических категорий. В контексте расширения границ учетной политики, она может рассматриваться как методология формирования корпоративной отчетности и как регулятор корпоративных отношений.

Помимо основных положений относительно ведения учета и составления отчетности, учетная политика корпораций должна устанавливать регламенты в части договорных отношений участников воспроизводственного процесса, учитывая организационную специфику корпорации как интегрированной группы в разрезе ее бизнес-процессов и сопутствующих им

рисков.

Расширение границ учетной политики, обусловленное развитием экономических отношений в условиях развития инновационной экономики, связано именно с управленческими целями. Развитие понятия консолидации и расширение ее границ от консолидации капитала до консолидации воспроизводственного процесса создает объективную необходимость организации эффективной системы управления взаимодействием участников воспроизводственного процесса корпоративных структур. Через должную проработанность и раскрытие своих аспектов учетная политика становится эффективным инструментом корпоративного управления, регулирующим взаимодействие участников воспроизводственного процесса учетными методами.

Расширяя свои границы, корпоративная учетная политика призвана систематизировать, структурировать и оптимизировать характер договорных отношений участников воспроизводственного процесса в целях регулирования вклада каждого отдельного участника группы в единый воспроизводственный процесс с учетом сопутствующих рисков.

Учетная политика, следуя тенденциям развития отчетности, должна расширять свои границы, становясь инструментом корпоративного управления, регулируя учетными методами вовлеченность отдельных участников корпоративных отношений в единый воспроизводственный процесс.

Расширяя свои границы от учетного процесса отдельного юридического лица до учетного процесса корпорации как интегрированной группы, учетная политика становится инструментом корпоративного управления и регламентом корпоративных отношений. В результате следования корпоративной учетной политике должен достигаться синергетический эффект от ее применения на практике ведения бизнеса: на общие результаты и показатели деятельности корпорации, на стоимость бизнеса и на

инвестиционную привлекательность.

Эффективность деятельности определяется возможностью следовать выбранной стратегии с минимальными отклонениями от запланированных показателей деятельности в виду меняющихся условий и сопутствующих рисков. Смысл возможности следования выбранной стратегии связан именно с запланированным процессом создания стоимости. Выполнение либо невыполнение стратегии во многом связано с эффективностью функционирования систем корпоративного управления, внутреннего контроля и риск-менеджмента.

В условиях быстро меняющейся турбулентной среды функционирования происходит соответствующее изменение условий деятельности и сопутствующих рисков, как внутренних, так и внешних. На разработку и реализацию тактики действий в виду данных меняющихся условий должна быть направлена вся система корпоративного управления, посредством должного своевременного информационного обеспечения бизнеса за счет грамотно реализованного внутреннего контроля и риск-менеджмента – в целях минимизации негативных последствий при следовании выбранной стратегии либо своевременной корректировки стратегии в виду рациональной оптимизации.

Внутренний контроль и управление рисками должны быть интегрированы во всю вертикаль и горизонталь деятельности интегрированной группы. Эффективность внутреннего контроля и эффективность риск-менеджмента будут зависеть от эффективности их интеграции в целостность системы корпоративного управления.

Становясь инструментом корпоративного управления, корпоративная учетная политика должна иметь риск-ориентированную идеологию своего формирования и раскрытия, а также она должна быть интегрирована с системой внутреннего контроля.

## 2.2 Методы взаимосвязи учетной политики и внутреннего контроля

«В соответствии с Кодексом корпоративного управления, рекомендованным Банком России к применению на территории Российской Федерации, Корпоративное управление является инструментом для определения целей общества и средств достижения этих целей, а также обеспечения эффективного контроля за деятельностью общества со стороны акционеров и других заинтересованных сторон» [142].

Контроль является одной из функций управления. Соответственно, совершенствование системы управления ставит новые задачи перед системой внутреннего контроля.

Актуальность контроля подчеркивается выделением самостоятельной статьи 19 «Внутренний контроль» Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 [3]. Закон впервые показывает значимость контроля в контексте именно бухгалтерского учета – вопросы, связанные с организацией и осуществлением внутреннего контроля прежним Законом о бухгалтерском учете № 129 ФЗ от 21.11.1996 [4] не регулировались» [114]. Согласно ФЗ-402, «экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. А экономический субъект, отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан также организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, за исключением случаев, когда обязанность ведения бухгалтерского учета принята руководителем организации на себя» [3].

В соответствии с пунктом 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», «вопросы, связанные с организацией внутреннего контроля, должны быть отражены в учетной политике экономического субъекта» [14].

«Через требование необходимости раскрытия в учетной политике информации об организации контроля над хозяйственными операциями экономического субъекта повышается актуальность и значимость

организационного аспекта учетной политики. Таким образом, вопросы по организации внутреннего контроля экономического субъекта, а также вопросы, связанные с постановкой и внедрением конкретной СВК должны быть утверждены учетной политикой на стадии ее формирования на соответствующий временной период, начиная с первого этапа организации контроля и постановки СВК. Данные вопросы утверждаются одновременно с утверждением учетной политики и должны быть раскрыты в ее организационном разделе» [114].

Унифицированного подхода к организации внутреннего контроля и управлению рисками экономических субъектов нет. В соответствии с Кодексом корпоративного управления, рекомендованным Банком России к применению на территории Российской Федерации, «при создании системы управления рисками и внутреннего контроля рекомендуется применять общепринятые концепции и практики работы в области управления рисками и внутреннего контроля» [142].

Концепции внутреннего контроля и управления рисками Комитета спонсорских организаций Комиссии Трэдвэй (COSO): «Внутренний контроль. Интегрированная модель» (COSO Internal Control 2013) [144] и «Концептуальные основы управления рисками: интеграция со стратегией и эффективностью деятельности» (COSO ERM 2017) [145] являются общепризнанным собранием лучших мировых практик в области внутреннего контроля и управления рисками и используются как основа построения и оценки СВК и управления рисками большинством экономических субъектов – лидеров бизнеса.

Модель COSO определяет «внутренний контроль как процесс, осуществляемый советом директоров, менеджментом и остальным персоналом экономического субъекта, предназначенный для обеспечения «разумной уверенности» касательно достижения целей в следующих категориях:

- эффективность и продуктивность операций;

- надежность финансовой отчетности;
- соблюдение законов и правил» [144].

Цели экономического субъекта, согласно модели внутреннего контроля COSO, разделяются на три категории: цели относительно операционной деятельности, цели в отношении подготовки отчетности и цели в отношении соблюдения законодательства (комплаенс). Категории целей – это области, в которых экономический субъект стремится достичь совершенства. Действия, необходимые для достижения целевых категорий, представляют собой компоненты модели COSO.

«Модель внутреннего контроля COSO включает в себя пять компонентов:

- 1) контрольная среда;
- 2) оценка рисков;
- 3) средства контроля;
- 4) информация и коммуникация;
- 5) мониторинг» [144].

Представленная 5-компонентная модель внутреннего контроля COSO в целях риск-менеджмента расширяется до 8-компонентной модели управления рисками COSO. Данная 5-компонентная модель внутреннего контроля COSO является основой разработанных рекомендаций МинФина «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [161].

Согласно рекомендациям Минфина, «внутренний контроль – это процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает: эффективность и результативность своей деятельности, достоверность и своевременность отчетности, а также соблюдение применимого законодательства» [161]. «Эффективный внутренний контроль должен способствовать достижению экономическим субъектом целей своей деятельности в виду того, что он должен обеспечивать

предотвращение или выявление отклонений от установленных правил и процедур, а также искажений данных бухгалтерского учета и отчетности» [161].

Таким образом, с системой внутреннего контроля в целом учетная политика может быть связана через свою роль, значение и место в целевой направленности категорий контроля, а именно: учетная политика в процессе обеспечения требования эффективности и результативности деятельности; учетная политика в процессе обеспечения требования достоверности и своевременности отчетности; учетная политика в процессе обеспечения требования соблюдения применимого законодательства. Рассмотрим каждую из них.

1) Учетная политика в процессе обеспечения требования эффективности и результативности деятельности.

Результативность деятельности может выражаться способностью экономического субъекта следовать выбранной стратегии в достижении поставленных целей. Эффективность деятельности выражает степень ее результативности и может включать такие составляющие показатели, как: степень достижения поставленных целей, степень прибыльности, степень использования ресурсов, степень производительности, степень качества, степень использования технологий, степень удовлетворения заинтересованных сторон и прочие показатели, характеризующие эффективность. При этом результативностью является также и возможность своевременной корректировки выбранной стратегии в случае взвешенной оценки эффективности альтернативных вариантов развития по причине резко меняющихся условий среды и изменения риска в этой среде – на основе своевременного и эффективного информационного обеспечения системы управления и процесса принятия решений. В любом случае целевая направленность деятельности должна являться основой функционирования экономического субъекта. И учетная политика должна отражать эту целевую направленность.

Учетная политика экономического субъекта должна формироваться с учетом целевой направленности деятельности и отражать стратегию функционирования. Направления деятельности должны быть сформулированы как для корпорации в целом, так и для каждого отдельного участника воспроизводственного процесса в соответствии с выбранной стратегией. Учетная политика посредством учетных методов регулирует специфику корпоративных отношений через регламентацию вовлечения отдельных участников корпоративной структуры в общий воспроизводственный процесс.

В учетной политике происходит отражение и закрепление разработанной производственной структуры. Отражение это происходит особенно многообразно в блоке по описанию учета затрат и схемы закрытия счетов при калькулировании себестоимости. При описании данных пунктов учетной политики перечисляются основные направления деятельности и разрабатывается схема закрытия под каждое из них. Также в учетной политике отражается деление всех видов деятельности на основные (целевые) виды деятельности и прочие (нецелевые). Таким образом, учетная политика – это инструмент исполнения стратегии, призванный адаптировать учет под потребности стратегических целей корпорации.

2) Учетная политика в процессе обеспечения требования достоверности и своевременности отчетности.

Учетная политика – это основополагающая методология ведения учета и составления отчетности. Организационный аспект учетной политики заключается в том, что учетная политика является руководством к организации процесса ведения учета и составления отчетности, определяя совокупность выбранных способов ведения учета. К формированию учетной политики нужно подходить осознанно и ответственно, так как дальнейшее ее раскрытие на практике будет влиять на качество и структуру отчетности – в виду альтернативности вариантов отражения определенных фактов хозяйственной жизни в соответствии с действующей нормативной

регламентацией. Должная разработка учетной политики, основанная на действующих нормативных регламентах и соответствующая целевой направленности деятельности и стратегии экономического субъекта, является методологической основой организации должного учетного процесса. Соответствие практического исполнения учетного процесса принципам качественно разработанной и применяемой учетной политики является фактором обеспечения достоверности и своевременности отчетности, формируемой в результате применения данной учетной политики.

3) Учетная политика в процессе обеспечения требования соблюдения применимого законодательства.

Учетная политика формируется в соответствии с действующими нормативными регламентами и утверждает через раскрытие своих положений способы ведения учета и составления отчетности, соответствующие действующей нормативно-правовой базе. Должный подход к формированию учетной политики и к раскрытию ее принципов на практике ведения учета и составления отчетности обеспечивает соблюдение действующего законодательства и конкретных выбранных способов ведения учета и составления отчетности из альтернативных, допускаемых применимым законодательством.

Далее представлена связь учетной политики с каждым из 5 компонентов модели внутреннего контроля.

1) Учетная политика и контрольная среда.

Контрольная среда представляет собой корпоративную культуру, сформированную относительно системы внутреннего контроля. Контрольная среда является определителем контрольного сознания и действий работников всех уровней, обеспечивая тем самым должную дисциплину. К факторам контрольной среды относятся этические ценности, компетентность сотрудников всех уровней, стиль работы руководства, система взаимоотношений и делегирования полномочий, а также развитие персонала. Контрольная среда – это осведомленность и действия руководителей и

персонала относительно СВК, включая понимание важности данных вопросов в контексте их влияния на эффективность деятельности. Контрольной среде придается большое значение в виду влияния человеческого фактора. Через контрольную среду выражается взаимосвязь учетной политики и корпоративной культуры.

В процессе эволюции учета и отчетности расширяются границы и функции привычных экономических категорий. В контексте расширения границ учетной политики, она может рассматриваться как методология формирования корпоративной отчетности и инструмент корпоративного управления. Через контрольную среду определяется степень понимания всеми сотрудниками корпорации общих целей ведения бизнеса, определяется степень их заинтересованности в достижении этих целей и понимание личного вклада каждого в этот процесс. Взаимосвязь учетной политики с контрольной средой достигается через раскрытие стейкхолдерской теории в процессе корпоративного управления и представления корпоративной отчетности.

Учетная политика, являющаяся методологической основой организации учетного процесса и составления отчетности, в условиях расширения своих границ является инструментом раскрытия принципов корпоративной культуры и корпоративного управления. Через регламентированный учетной политикой порядок закрытия счетов и распределения затрат проявляется система взаимоотношений между участниками производственного процесса, структурными подразделениями, функциональными центрами и стейкхолдерами – определяется их зона ответственности, полномочия и сопутствующие риски.

Таким образом, должная теоретическая проработанность и практическое исполнение экономическим субъектом в ходе своей хозяйственной деятельности корпоративной учетной политики будет являться фактором предотвращения и минимизации бизнес-рисков на уровне раскрытия интересов стейкхолдеров и взаимосвязи с корпоративной культурой, формируя тем самым контрольную среду экономического субъекта.

## 2) Учетная политика и управление рисками.

В виду меняющихся условий деятельности и турбулентности среды функционирования экономическому субъекту необходимо идентифицировать и оценивать существующие и потенциально возможные риски в целях дальнейшего управления ими. Условием для оценки риска является определение целей деятельности, потому что риски связаны именно с возможностью следовать выбранной стратегии функционирования и достигать поставленных целей деятельности.

Главная задача всего процесса управления в контексте исполнения требования безопасности – это предотвращение сопутствующих бизнес-рисков и минимизация негативных последствий в случае их наступления.

От выбранных в соответствии с учетной политикой способов ведения учета и составления отчетности будут зависеть как сами результаты деятельности, так и организация текущей деятельности, а значит и сопутствующие этой деятельности риски.

При формировании учетной политики нужно принимать во внимание целостное понимание бизнеса и всех хозяйственных взаимосвязей корпорации. Риски зависят от организационной структуры корпорации, ее размеров, видов деятельности, типа корпоративной интеграции, организованной системы корпоративного управления и системы внутреннего контроля, что все вместе подчиняется общей стратегией функционирования корпорации и общим целям бизнеса.

Достижение цели обеспечения экономической безопасности включает в себя выявление основных рисковых зон, связанных с деятельностью экономического субъекта, и разработку системы взвешенных решений, направленных на устранение негативных последствий наступления любого вида из этих рисков. Экономический субъект должен рассматриваться не как отдельная единица бизнес-пространства, а в широте своих хозяйственных взаимосвязей и сопутствующих рисков. Целостное взаимодействие отдельных участников воспроизводственного процесса должно быть

определено задачами общей стратегии функционирования и регламентировано корпоративной методологической документацией и корпоративной учетной политикой.

### 3) Учетная политика и средства контроля.

Средства контроля являются инструментами контроля и представляют собой непосредственно действия контроля – документы и процедуры, посредством которых контроль реализуется. Действия контроля могут выражаться через: внутренние политики, процедуры и обязанности, реализация которых обеспечивает должный документооборот и обмен информацией, распределение ответственности, делегирование полномочий, авторизацию операций, контроль доступа и др.

Учетная политика, определяя порядок организации учетного процесса и составления отчетности, утверждает формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, порядок документооборота, специфику обработки учетной информации и др. Учетной политикой определяется документальное оформление фактов хозяйственной жизни, соответствие первичных документов установленным требованиям при принятии их к учету, порядок совершения сделок и операций (авторизация) с учетом разграничения полномочий и делегирования обязанностей ответственных лиц, определяя их зоны ответственности. Учетной политикой определяется периодичность и порядок организованного контроля по сверке данных через взаимосвязь фактических данных бухгалтерского учета с плановыми и прогнозными показателями соответствующих функциональных подразделений. Бухгалтерский учет ведется автоматизировано в информационных системах, так что учетная политика прописывает также процедуры, связанные с компьютерной обработкой информации и информационными системами.

Учетная политика служит руководством к контролю исполнения процесса ведения учета, формирования отчетности и, как итог, является руководством процесса информационного обеспечения всей системы

управления экономического субъекта. В ходе текущей деятельности происходит проверка выполнения положений учетной политики в части сбора и обработки информации; распределение обязанностей персонала и определение их зон ответственности, а также проверка физического наличия и состояния объектов. Контрольные процедуры определяются целями и задачами своего исполнения.

#### 4) Учетная политика и информационное обеспечение.

Информация и коммуникации играют ключевую роль во всей деятельности экономического субъекта в виду их задачи информационного обеспечения процесса принятия решений на всех уровнях управления. Своевременный информационный обмен и эффективная коммуникация являются факторами снижения неопределенности в ходе деятельности. Все факторы риска связаны, главным образом, именно с неопределенностью. Именно уверенность в актуальности и сохранности получаемой информации, ее полноте и качестве может являться фактором снижения неопределенности о текущем положении экономического субъекта и перспективах его развития.

Учет – важнейший источник экономической информации. При этом ни одна существующая система учета не в состоянии удовлетворять все информационные потребности бизнеса. Информационное обеспечение является важнейшим элементом управления, способным своевременно реагировать, минимизировать и даже предотвращать системные риски бизнеса, влияющие на экономическую безопасность субъекта.

Задача учета в виду его расширяющихся границ и функций – отражать реально существующее финансово-хозяйственное положение экономического субъекта на текущий момент времени и в перспективе, а именно: в условиях функционирования в динамично развивающейся среде являться прогнозной информационно-аналитической базой для принятия управленческих решений. Чтобы эта задача выполнялась оптимально, бухгалтерская служба должна работать сообща с другими структурными подразделениями и функциональными центрами, набор функций и зоны

ответственности каждого из которых должны быть четко определены системой корпоративного управления. Перед системой управления возникает необходимость организовать работу всех отделов должным и рациональным образом, подчиняясь логике и стратегии функционирования экономического субъекта. Зоны соприкосновения рабочими функциями, документооборот и порядок обмена информацией должны быть определены внутренними нормативными регламентами и учетной политикой. Задача системы внутреннего контроля – следить за выполнением установленных принципов совместной работы и обмена информацией, вовремя определять и выявлять рабочие отклонения и реагировать на них.

Учетная политика, регламентируя учетный процесс, является средством определения порядка обмена информацией и средством коммуникации, возникающим в процессе данного информационного взаимодействия участников ученого процесса. Большая часть информации о результатах финансово-хозяйственной деятельности аккумулируется именно из учетных систем. Каким образом в них регистрируется и обрабатывается информация – предмет учетной политики. Учетная политика через раскрытие своих принципов полностью управляет их содержанием и формой. Учетная политика утверждает необходимую аналитику для обработки информации, внедряя ее в систему учета. Таким образом, учетная политика служит целям систематизации информации и координации процесса информационного обеспечения.

#### 5) Учетная политика и мониторинг.

Мониторинг – непрерывный процесс контроля определенных показателей деятельности экономического субъекта, представляющий собой наблюдение и регистрацию текущих параметров в сравнении с заданными критериями. В процессе эволюции учета и отчетности тенденцией совершенствования процесса контроля и аудита является переход от эпизодических проверок к постоянному непрерывному мониторингу ключевых показателей деятельности.

Являясь инструментом корпоративного управления, учетная политика определяет организацию учетного процесса корпорации с точки зрения единой бизнес-системы. Именно непрерывный мониторинг основных показателей деятельности, а также мониторинг организации и реализации этапов исполнения бизнес-процессов будет являться ключевым методом контроля для корпорации с точки зрения бизнес-системы. Непрерывный текущий мониторинг рассматривается как метод предотвращения и минимизации сопутствующих бизнес-рисков. В контексте мониторинга необходимо обратить внимание, что помимо общей регламентированной бухгалтерской и налоговой отчетности, существует множество форм отчетности управленческого характера. Поэтому помимо мониторинга текущих процессов разрабатывается отдельная методология мониторинга отчетности. В ней отражается частота формирования и представления отчетов, форматы, исполнители и пользователи отчетов. Таким образом учетная политика находит свое отражение в организации процесса мониторинга экономического субъекта.

Исполнение требований учетной политики и следование ее положениям определяет процесс текущего мониторинга и периодического контроля. В учетной политике определяется структура отчетов, порядок и периодичность их формирования с целью мониторинга деятельности. А также контроль призван быть средством мониторинга исполнения положений самой учетной политики.

Внутренний контроль должен обеспечивать достаточную уверенность в эффективности деятельности в соответствии с целевой направленностью этой деятельности; соответствие данных отчетности, формируемой в процессе этой деятельности и по ее результатам, фактической реальности этой деятельности; а также соответствие как деятельности, так и отчетности действующим регламентам, нормативам и законодательству.

В условиях развития корпоративных структур и тенденции консолидации воспроизводственного процесса актуализируется направление

деятельности системы корпоративного управления по организации действенного контроля со стороны материнской компании над деятельностью отдельных участников производственного процесса в целях их оптимального взаимодействия на пути исполнения единой стратегии функционирования. Стратегия развития каждого отдельного участника производственного процесса должна подчиняться общей стратегии функционирования корпоративной структуры. Степень вовлеченности отдельных участников в единый производственный процесс и их долевое влияние на конечный результат бизнеса должны определяться системой проработанных договорных отношений. Методологически это может быть организовано учетными методами. Расширяя свои границы, учетная политика становится регулятором корпоративных отношений посредством должной регламентации учетного процесса.

«Корпоративная учетная политика регулирует уровневую согласованность деятельности и долевую вовлеченность отдельных участников в единый производственный процесс. Задача материнской компании – осуществление контроля над деятельностью отдельных участников производственного процесса, в частности по согласованности их отдельных учетных политик в целях исполнения общей стратегии» [114].

В условиях развития системы корпоративного управления возникают новые задачи перед системой внутреннего контроля. Расширение границ учетной политики и выполнение ею функций инструмента корпоративного управления приводит к необходимости взаимосвязи учетной политики с системой внутреннего контроля. Принципы учетной политики должны быть интегрированы во всю систему корпоративного управления, а контроль должен быть организован в соответствии с принципами учетной политики, так как именно учетная политика определяет внутрифирменные принципы ведения учета и составления отчетности, а также принципы регламентации единого производственного процесса учетными методами.

Формирование уровневой корпоративной учетной политики и контроль

над ее исполнением будут являться важнейшим условием повышения эффективности деятельности корпорации. «Взаимосвязь учетной политики и системы внутреннего контроля должна обеспечиваться посредством определения основных точек контроля, связанных с ключевыми рисками деятельности» [114]. В учетной политике регламентация положений, связанных с основными рисковыми зонами деятельности, отражается в методическом разделе. Система внутреннего контроля экономического субъекта должна отражать ключевые риски деятельности через основные направления контроля.

По целевой направленности можно выделить три модели внутреннего контроля: подтверждающий контроль, системно-ориентированный контроль и риск-ориентированный контроль. При этом в целях повышения эффективности корпоративного управления элементы всех трех моделей внутреннего контроля должны быть реализованы через систему внутреннего контроля в оптимальной целевой пропорции одновременно. Особое значение и актуальность при этом на современном этапе развития внутреннего контроля имеет именно риск-ориентированная концепция внутреннего контроля в виду усложнения бизнеса и сопутствующих рисков. Таким образом, в основе организации системы внутреннего контроля экономического субъекта должен находиться именно риск-ориентированный подход, а контроль должен являться процессом, направленным на существующий либо потенциально-возможный сопутствующий риск.

Контроль как процесс не должен являться самоцелью, а должен быть средством достижения поставленных целей функционирования. Эффективный контроль должен способствовать экономическому субъекту в достижении поставленных целей, учитывая влияние неопределенности на эту цель, что и является понятием риска. Эффективность внутреннего контроля определяется качеством идентификации рисков и степенью реагирования на них.

«Риск-ориентирование должно являться идеологической основой организации учетно-контрольных процессов экономического субъекта.

Риск-ориентированный подход должен быть основой разработки учетной политики и функционирования системы внутреннего контроля экономического субъекта» [115].

### **2.3 Риск-ориентированный подход как основа организации учетно-контрольных процессов**

Основной идеологический посыл построения и функционирования системы внутреннего контроля экономического субъекта – это стремление к минимизации сопутствующих рисков и своевременное выявление отклонений, как количественных, так и качественных.

В целом контроль и риск определяются и соотносятся друг с другом через цели функционирования экономического субъекта. Являясь влиянием неопределенности на цель, риск представляет собой угрозу этим целям, в то время как контроль предназначен эту неопределенность и угрозу смягчить. Контролем является всякое действие, повышающее вероятность того, что поставленные цели будут достигнуты и реализованы.

5-компонентная модель внутреннего контроля COSO [144], включающая в себя контрольную среду, оценку рисков, средства контроля, информацию и коммуникацию, мониторинг расширяется до 8-компонентной модели управления рисками COSO [145].

«8 компонентов модели управления рисками COSO:

- 1) внутренняя среда;
- 2) постановка целей;
- 3) определение событий;
- 4) оценка рисков;
- 5) реагирование на риск;
- 6) средства контроля;
- 7) информация и коммуникация;
- 8) мониторинг» [145].

Внутренняя среда. Внутренняя среда представляет собой внутреннюю

атмосферу экономического субъекта по отношению к сопутствующим рискам: осведомленность персонала относительно рисков и понимание действий реагирования на них – каким образом риск воспринимается сотрудниками всех уровней и функций, а также существующие инструкции риск-менеджмента. Внутренняя среда по отношению к риску – это осведомленность руководителей и персонала относительно сопутствующих рисков и ответных действий на них, включая понимание важности данных вопросов в контексте их влияния на эффективность деятельности и достижение поставленных целей.

Постановка целей. Цели деятельности экономического субъекта, всех его структурных подразделений и центров ответственности должны соответствовать единой стратегии функционирования и уровню её риск-аппетита. Цели деятельности должны быть определены до того, как руководство начнет выявлять события, влияющие на достижение этих целей.

Определение событий. В результате постановки целей деятельности определяются внутренние и внешние события, способные оказать влияние (как негативные, так и позитивные – риски и возможности) на достижение этих целей. Риск является влиянием неопределенности на цель, представляя собой угрозу достижения поставленных целей в процессе следования выбранной стратегии развития.

Оценка рисков. В результате определения событий, способных оказать влияние на достижение поставленных целей необходимо провести анализ влияния данных рисков на достижение поставленных целей деятельности с учетом вероятности их возникновения и с целью определения способов реагирования на них.

Реагирование на риск. В результате оценки сопутствующих рисков происходит выбор руководством способов реагирования на риск (уклонение от риска, принятие риска, сокращение риска или перераспределение риска) в соответствии с эффективностью следования выбранной стратегии развития и рациональной оптимизацией достижения поставленных целей деятельности в

условиях существующих сопутствующих рисков.

Средства контроля. Обоснование и порядок выбора способов реагирования на риск должны находить свое отражение в должностных инструкциях риск-менеджмента. Средствами контроля являются методологически разработанные внутренние регламенты реагирования на риск и реализуемые на практике процедуры, обеспечивающие должное и эффективное реагирование на риск.

Информация и коммуникации. Информация и коммуникация имеют ключевое значение в контексте риск-менеджмента. От качества информационного обмена зависит эффективность всех компонентов риск-менеджмента. Своевременный информационный обмен и эффективная коммуникация являются фактором снижения неопределенности в ходе деятельности. Все факторы риска связаны, главным образом, именно с неопределенностью. Именно уверенность в актуальности и сохранности получаемой информации, ее полноте и качестве может являться фактором снижения неопределенности о текущем положении и перспективах будущего развития. Эффективность информационного обмена определяет качество риск-менеджмента.

Мониторинг. Мониторинг представляет собой непрерывный процесс контроля. Контроль риск-менеджмента и корректировка процесса управления рисками должны являться непрерывным процессом, что обусловлено постоянно меняющимися условиями среды функционирования и сопутствующими рисками. Качество риск-менеджмента и его эффективность зависят от мобильного и динамичного реагирования на риск в контексте поставленных целей в процессе следования выбранной стратегии развития.

Такие компоненты модели управления рисками, как внутренняя среда, средства контроля, информация и коммуникация, мониторинг повторяют компоненты модели внутреннего контроля, но акцент этих компонентов делается именно на риски. Отличие количества компонентов происходит в детализации компонента «оценка рисков»: компонент модели внутреннего

контроля «оценка рисков» расширяется до 4 компонентов модели «управления рисками: «постановка целей», «определение событий», «оценка рисков» и «реагирование на риск»» [145]. Таким образом, восемь компонентов модели управления рисками включают предыдущие пять компонентов модели внутреннего контроля, адаптируясь под цели управления рисками и расширяясь для удовлетворения запросов риск-менеджмента. Модель управления рисками продолжает прорабатывание вопросов внутреннего контроля, но акцент делается именно на вопросах управления рисками в контексте контроля как основополагающей функции корпоративного управления.

Документы COSO – концепции «внутреннего контроля и управления рисками Комитета спонсорских организаций Комиссии Трэдвэй (COSO): «Внутренний контроль. Интегрированная модель» (COSO Internal Control 2013)» [144] и «Концептуальные основы управления рисками: интеграция со стратегией и эффективностью деятельности» (COSO ERM 2017) [145] – являются собранием лучших мировых практик в области внутреннего контроля и управления рисками. Документы ISO – Международные стандарты по основам управления рисками и методикам оценки рисков ИСО 31000 «Риск-Менеджмент – принципы и руководства» (2018) [11] и ИСО 31010 «Риск-Менеджмент. Техники оценки рисков» (2011) [12] – имеют статус стандарта в области управления и оценки рисков.

Значимость данных документов и внимание к ним повышается в связи с изменениями, внесенными в них в 2017 году (в COSO ERM) и 2018 году (в ISO 31000), что подчеркивает актуальность именно риск-ориентированного управления и контроля и риск-ориентированного подхода при принятии решений. Данные документы в виду своих обновлений являются продолжением меры стимуляции уже заложенных в предыдущих версиях принципов: риск-ориентированной культуры экономических субъектов и риск-ориентированного мышления, интегрированного в целостный процесс управления, а также принципов именно риск-ориентированной модели

контроля.

Новая версия COSO ERM делает акцент на роли риск-менеджмента в управлении эффективностью и в стратегическом планировании. Большое значение придается корпоративному управлению и корпоративной культуре. Управление рисками является процессом и не является отдельной функцией или отделом. Управление рисками не ограничивается реестром рисков и не является чек-листом. Процесс управления рисками экономического субъекта шире, чем процесс его внутреннего контроля. Управление рисками включает в себя принципы, в соответствии с которыми должны быть выстроены бизнес-процессы в указанных целях. «Риск – это вероятность наступления событий, которые могут оказать существенное влияние на процесс достижения целей деятельности. Риск-менеджмент – это культура, интегрированная со стратегией и корпоративным управлением в процессе создания стоимости бизнеса» [115].

ISO 31000 обосновывает необходимость и значимость интеграции процесса управления рисками в общую систему управления. Это означает, что риск-менеджмент должен быть интегрирован в процессы планирования, бюджетирования, систему мотивации и оценки эффективности, минуя тем самым существующие в российской практике недостатки риск-менеджмента, связанные с направленностью риск-менеджмента на отдельные риски. Российская нормативная база нацелена на идентификацию отдельных рисков и воздействие на них, а не на интеграцию риск-менеджмента в процесс управления и принятия решений на всех уровнях, как того требует ISO 31000 – через адаптацию риск-менеджмента под все бизнес-процессы экономического субъекта.

В основе организации системы внутреннего контроля экономического субъекта на современном этапе развития модели контроля лежит именно риск-ориентированный подход, в результате которого происходит взаимная связь внутреннего контроля и риск-менеджмента. Риск-менеджмент должен быть интегрирован в целостность процесса управления, одной из функций которого

является именно контроль. В результате данной системной интеграции обеспечивается эффективное и своевременное применение методов управления рисками с использованием эффективных механизмов СВК.

Риски влияют на достижение поставленных целей деятельности и способность бизнеса создавать свою стоимость, следуя выбранной стратегии развития. Риски влияют на процесс создания стоимости бизнеса во временной перспективе, что является предметом интегрированной отчетности. Соответственно, информация о ключевых рисках бизнеса является предметом корпоративной отчетности.

В российских стандартах обязательного требования раскрытия информации о рисках в составе отчетности нет.

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» определяет информацию об управлении рисками как информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, которую организация может представлять пользователям дополнительно в случае ее полезности при принятии решений [10].

ФЗ № 402 «О бухгалтерском учете» информацию о рисках не содержит.

Рекомендации о раскрытии рисков в отчетности содержатся в Информации Минфина России № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности» [162]. Целью данных рекомендации Минфина является формирование «у пользователей отчетности полного представления о финансовом положении экономического субъекта, финансовых результатах его деятельности и изменениях в его финансовом положении» [162]. При этом Минфин предлагает «учитывать требования международных стандартов финансовой отчетности по раскрытию рисков в отчетности, а именно МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»» [20].

МСФО (IFRS) 7 устанавливает, что экономический субъект должен донести до пользователей отчетности характер и размер рисков, которым он подвержен в течение «отчетного периода и на дату его окончания – в связи с

финансовыми инструментами, и способы управления этими рисками. При этом выделяются кредитный риск, риск ликвидности, рыночный риск и другие» [114]. По каждому виду риска указывается подверженность субъекта этому риску, как он возникает, способы управления им и методы его оценки, а также изменение как самого риска, так и способа его оценки и управления им по сравнению с предыдущим периодом. Таким образом, если отчетность подготовлена в соответствии с МСФО 7, информация о сопутствующих рисках должна быть раскрыта в составе отчетности.

Согласно стандарту об интегрированной отчетности, интегрированный отчет должен включать в себя следующие 8 элементов содержания: «обзор организации и внешней среды, управление, бизнес-модель, риски и возможности, стратегия и распределение ресурсов, результаты деятельности, перспективы на будущее, основные принципы подготовки и презентации» [160].

Таким образом, информация о рисках и управлении является самостоятельными элементами интегрированной отчетности. Сопутствующие риски и качество корпоративного управления влияют на процесс создания стоимости бизнеса. При этом все элементы интегрированной отчетности являются взаимосвязанными и определяют друг друга. Понимание сопутствующих рисков происходит непосредственно через изучение бизнеса экономического субъекта и среды, в которой он функционирует, что подтверждается даже названием аудиторского стандарта, связанного с рисками – МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» [28].

Согласно МСА 315 «аудитору при оценке рисков существенного искажения и выражении мнения о достоверности отчетности необходимо получить достаточное понимание аудируемой организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации» [28], через что вновь видна взаимосвязь СВК и рисков. При этом при понимании характера деятельности «аудитору необходимо получить понимание формирования и

раскрытия учетной политики экономического субъекта, включая обоснование вносимых в нее изменений. Аудитор должен оценить, соответствует ли учетная политика организации ее деятельности и применимой концепции подготовки финансовой отчетности, а также учетной политике, используемой в соответствующей отрасли» [28].

Основная концепция составления и публикации корпоративной отчетности – «презентация стейкхолдерам процесса создания стоимости бизнеса с учетом сопутствующих рисков во временной перспективе, используя для этого финансовые и нефинансовые показатели» [115]. Корпоративное управление является нефинансовым фактором создания стоимости бизнеса. «Процесс управления рисками должен быть интегрирован в процесс корпоративного управления. Информация о корпоративном управлении и управлении рисками является неотъемлемой частью корпоративной отчетности» [115].

Учетная политика в процессе расширения своих границ и функций становится действенным инструментом корпоративного управления. Учетная политика должна также иметь риск-ориентированный подход как идеологическую основу своего формирования. Применение риск-ориентированной учетной политики будет являться методом реализации стратегии риск-менеджмента в учетном процессе, а также методом реализации стратегии риск-менеджмента учетными методами в управленческом процессе.

Корпоративная учетная политика учетными методами регламентирует вовлеченность отдельных участников производственного процесса в единый процесс производства. «Корпоративная учетная политика должна формироваться с учетом бизнес-рисков, присущих корпорации как бизнес-системе» [115]. Материнская компания и вся система корпоративного управления в целях исполнения единой стратегии функционирования определяют долевым вкладом каждого участника производственного процесса в общие результаты деятельности и развития корпорации. «Необходимостью становится регламентация взаимодействия отдельных участников

воспроизводственного процесса в разрезе договорных отношений и сопутствующих рисков» [115]. Риск-ориентированная корпоративная учетная политика, становясь инструментом корпоративного управления, регулирует данную пропорциональную вовлеченность отдельных участников в единый воспроизводственный процесс учетными методами в соответствии с сопутствующими бизнес-рисками.

Информация о рисках является предметом корпоративной отчетности. Отражение в отчетности информации о ключевых рисках имеет связь с новыми требованиями к информации, содержащейся в аудиторских заключениях, а именно: с ключевыми вопросами аудита.

С 1 января 2017 года российские аудиторы обязаны вести свою деятельность в соответствии с Международными стандартами аудита.

В соответствии с новыми требованиями МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» [29] аудиторское заключение должно содержать в себе также информацию о ключевых вопросах аудита.

Информация по ключевым вопросам аудита содержится в МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», согласно которому: «ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период. Ключевые вопросы аудита выбираются из числа вопросов, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление» [30].

«Целью информирования о ключевых вопросах аудита является повышение информационной ценности аудиторского заключения. Информирование о ключевых вопросах аудита предоставляет дополнительную информацию предполагаемым пользователям финансовой отчетности, чтобы помочь им понять те вопросы, которые являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период» [30].

Ключевые вопросы аудита соотносятся с ключевыми рисками бизнеса

прямым образом. Ключевые вопросы аудита основываются на ключевых рисках, присущих бизнесу. Определяя ключевые вопросы аудита, аудитор должен учитывать области повышенного оцененного риска.

Отражение в аудиторском заключении ключевых вопросов аудита является выходом за границы аудита отчетности в сторону аудита бизнеса, потому что ключевые риски, на которых основываются ключевые вопросы аудита, соотносятся, главным образом, именно с рисками бизнеса.

«Аудит бизнеса – это процесс, посредством которого компетентное независимое лицо накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к соответствующей бизнес-системе, чтобы определить и выразить в своем заключении или ином публичном сообщении степень соответствия этой информации общепринятым критериям» [42, с. 73].

МСА 700 определяет структуру аудиторского заключения, в составе которого должна быть отражена информация об ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности. В составе этой информации отдельно прописывается «информация об ответственности аудитора в отношении выявления и оценки рисков существенного искажения в целях дальнейшей разработки и проведения аудиторских процедур в ответ на эти риски в целях получения аудиторских доказательств, служащих основанием для выражения мнения, а также ответственность в получении понимания СВК аудируемого лица и оценки надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованность бухгалтерских оценок и соответствующего раскрытия информации, подготовленного руководством» [29]. Таким образом, информация о рисках, внутреннем контроле и учетной политике находит свое отражение в аудиторском заключении и является предметом ответственности аудитора.

Переход на МСА является еще одним шагом к повышению публичности и прозрачности отчетности экономических субъектов.

Тенденции расширения границ аудита соотносятся с тенденциями

расширения границ отчетности. В контексте эволюции парадигм отчетности и развития новых моделей отчетности определяются новые требования к аудиторским услугам. Аудит отчетности экономических субъектов расширяется до процесса аудита их бизнеса. Актуальность тенденции перехода от аудита отчетности к аудиту бизнеса подтверждается новыми требованиями к аудиторскому заключению, обозначенными международными стандартами аудита, а именно: включению в него ключевых вопросов аудита, которые соотносятся с ключевыми рисками бизнеса.

«Риск-ориентированный подход должен являться основой организации и реализации учетно-контрольных процессов экономического субъекта» [115], направленных на формирование риск-ориентированной отчетности, отвечающей современным требованиям бизнеса. Тенденции развития новых моделей отчетности связаны именно с необходимостью предоставления заинтересованным пользователям информации о ключевых рисках бизнеса. Риск является неотъемлемой частью любого бизнеса. При этом контроль – это процесс, направленный на любой сопутствующий риск, препятствующий достижению поставленных целей бизнеса.

«Система внутреннего контроля должна быть интегрирована с принципами учетной политики, так как именно ее положения определяют внутрифирменные принципы учета. Это позволяет оценивать качество организации системы внутреннего контроля как для внутренних целей корпорации, так и для аудиторских целей. Взаимосвязь учетной политики и внутреннего контроля обеспечивается через определение основных точек контроля, основанных на ключевых рисковых зонах деятельности корпорации» [114], что подтверждает актуальность риск-ориентированной идеологии формирования и раскрытия учетной политики и риск-ориентированной идеологии постановки СВК экономического субъекта.

С системой внутреннего контроля учетная политика может быть связана через свою роль в целевой направленности категорий контроля, а именно: учетная политика в процессе обеспечения эффективности и результативности

деятельности; учетная политика в процессе обеспечения достоверности и своевременности отчетности; учетная политика в процессе обеспечения соблюдения применимого законодательства.

Учетная политика, являющаяся регламентирующей основой учетного процесса, должна иметь риск-ориентированный подход как основу своего формирования и раскрытия, а также она должна быть интегрирована с риск-ориентированной системой внутреннего контроля экономического субъекта [115].

«Риск-ориентированная корпоративная учетная политика должна иметь уровневый подход своего формирования и раскрытия, соответствующий уровням корпоративной отчетности, уровням корпоративного управления и сопутствующим уровневым рискам» [113].

## Глава 3

### Контроль учетной политики корпоративных структур

#### 3.1 Уровневый подход к формированию и контролю корпоративной учетной политики

В условиях развития современной инновационной экономики происходит расширение границ привычных экономических понятий. Расширение границ учетной политики связано с расширением границ отчетности, что обусловлено необходимостью ее выхода за рамки стандартизированной формы предоставления информации, необходимой стейкхолдерам.

В целях исполнения единой стратегии функционирования и достижения поставленных финансово-хозяйственных целей бизнеса, корпорации, являясь сложной интегрированной структурой, нуждаются в эффективном корпоративном управлении на всех уровнях своего функционирования. Особую актуальность приобретают инструменты корпоративного управления, адаптированные под условия современной экономики и турбулентность среды функционирования. Учетная политика, расширяя свои границы, должна становится именно таким инструментом корпоративного управления, регулирующим единый воспроизводственный процесс и долевою вовлеченность в него отдельных его участников учетными методами посредством должной проработанной регламентации корпоративного учетного процесса.

«Уровни функционирования корпорации как интегрированной структуры можно разделить на два принципиальных направления: функционирование на уровне отдельных юридических лиц, входящих в состав корпорации, и функционирование на уровне консолидированной группы. При этом процесс консолидации для решения современных задач бизнеса расширяет свои границы с определения периметра консолидации по

юридическому принципу объединения капиталов до определения периметра консолидации по принципу единства воспроизводственного процесса» [113]. Актуальность консолидации по принципу единства воспроизводственного процесса обусловлена развитием договорных отношений, усилением влияния хозяйственных связей на результаты деятельности, а также тенденцией развития новых моделей отчетности и необходимостью презентации стейкхолдерам процесса создания стоимости бизнеса во временной перспективе с учетом сопутствующих рисков.

Развитие интегрированной отчетности связано именно с расширением понятия консолидации для решения современных задач бизнеса. Интеграция, по сути, является выходом за границы привычного понимания консолидации на основе собственности (консолидация капиталов), расширяясь до понятия консолидации воспроизводственного процесса в целях создания бизнесом стоимости, что связано с консолидацией на основе договорных отношений (консолидация бизнес-процессов).

Консолидация на уровне бизнес-процессов связана именно с развитием корпоративности и предполагает то, что финансовые отношения связаны не только с собственностью и контролем, но и с обязательствами и договорами. Именно поэтому вопросы договорных отношений все более значимо влияют на вопросы учета, и особую актуальность приобретает договорной аспект учетной политики. Тип корпоративной интеграции определяется спецификой консолидации воспроизводственного процесса и спецификой возникающих на основе этого договорных отношений.

Вопросы разработки корпоративной учетной политики должны базироваться на комплексном понимании бизнеса интегрированной группы, специфике договорных отношений, возникающих в процессе создания бизнесом стоимости, и на специфике сопутствующих бизнес-рисков. Разработка корпоративной учетной политики является задачей всей системы корпоративного управления, а уровневый подход к ее исполнению может рассматриваться как инструмент реализации

корпоративной стратегии.

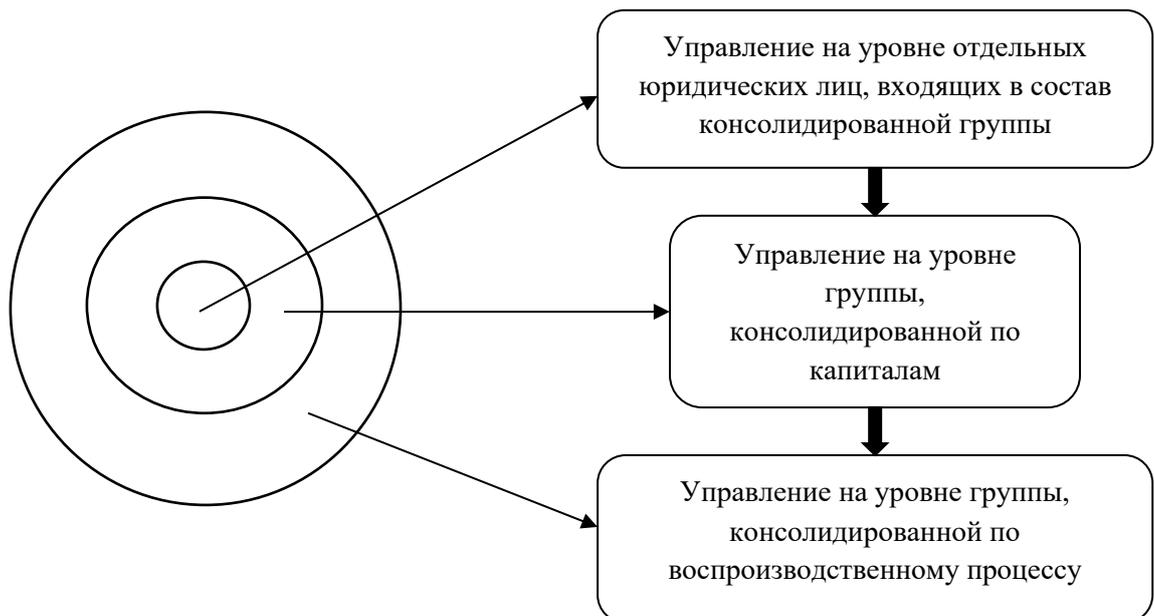
Уровневый подход к формированию корпоративной учетной политики предполагает разработку уровневой учетной политики, соответствующей уровням корпоративной отчетности и уровням корпоративного управления.

Корпоративная учетная политика должна иметь уровневый подход к своему формированию и раскрытию и разрабатываться исходя из уровней функционирования корпоративной структуры. «Становясь инструментом корпоративного управления, корпоративная учетная политика должна соответствовать уровням корпоративного управления» [113].

«Уровни корпоративного управления:

- 1) управление на уровне отдельных юридических лиц, входящих в состав консолидированной группы;
- 2) управление на уровне группы, консолидированной по принципу единства капиталов;
- 3) управление на уровне группы, консолидированной по принципу единства воспроизводственного процесса» [113].

Уровни корпоративного управления представлены на рисунке 1.



Источник: разработано автором.  
Рисунок 1 – Уровни корпоративного управления

На каждом уровне функционирования корпорации как интегрированной структуры должна формироваться своя уровневая корпоративная отчетность, соответствующая конкретному уровню корпоративного управления.

Уровни корпоративной отчетности:

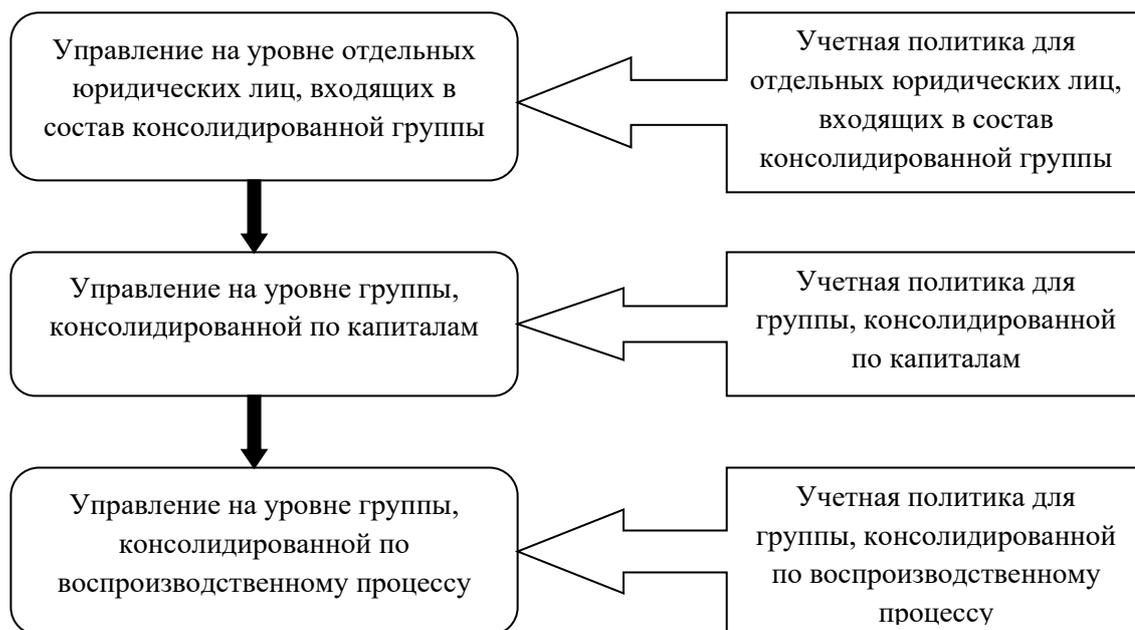
- 1) отчетность отдельных юридических лиц, входящий в состав консолидированной группы (бухгалтерская, налоговая, управленческая отчетность);
- 2) отчетность группы, консолидированной по принципу единства капиталов (консолидированная отчетность);
- 3) отчетность группы, консолидированной по принципу единства воспроизводственного процесса (корпоративная интегрированная отчетность).

«На основе выделенных уровней корпоративной отчетности целесообразным является разработка уровневой корпоративной учетной политики, соответствующей данным уровням корпоративной отчетности и релевантной уровням корпоративного управления.

Уровни корпоративной учетной политики:

- 1) учетная политика отдельных юридических лиц, входящих в состав консолидированной группы;
- 2) учетная политика группы, консолидированной по принципу единства капиталов;
- 3) учетная политика группы, консолидированной по принципу единства воспроизводственного процесса» [113].

Корпоративная учетная политика должна иметь уровневый подход к своему формированию, соответствующий уровням отчетности корпорации как интегрированной структуры. Становясь инструментом корпоративного управления, каждый уровень корпоративной учетной политики должен соответствовать релевантному уровню корпоративного управления. Соответствие уровней корпоративной учетной политики уровням корпоративного управления представлено на рисунке 2.



Источник: разработано автором.

Рисунок 2 – Соответствие уровней корпоративной учетной политики уровням корпоративного управления

Уровневый подход к формированию и к контролю корпоративной учетной политики, релевантный разным уровням функционирования корпорации как интегрированной структуры, будет являться залогом повышения эффективности всей системы корпоративного управления на всех ее уровнях – через раскрытие принципов уровневой корпоративной учетной политики будет достигаться соответствие практики функционирования отдельных участников производственного процесса единым целям функционирования корпорации и выбранной ей стратегии развития через управленческую функцию учетных систем.

Посредством уровневой корпоративной учетной политики достигается регулирование долевой вовлеченности отдельных участников корпоративных отношений в единый производственный процесс учетными методами.

Разработка регламентов корпоративных отношений и уровневой корпоративной учетной политики – задача всей системы корпоративного управления в целях исполнения единой стратегии функционирования корпорации как интегрированной структуры. Уровневая корпоративная

учетная политика, соответствующая уровням корпоративного управления, является эффективным инструментом корпоративного управления, систематизирующим и регулирующим отношения участников производственного процесса посредством четкой регламентации договорных отношений. Уровневый подход к разработке и к реализации принципов корпоративной учетной политики раскрывает и актуализирует управленческий, налоговый и договорной аспекты учетной политики в целях корпоративного управления.

Уровневый подход к формированию корпоративной учетной политики, соответствующий разным уровням корпоративной отчетности и разным уровням корпоративного управления, предполагает разную степень регламентации своих положений. Тенденция развития новых моделей отчетности связана с расширением границ отчетности, выходящей за рамки стандартизированной. Факторы, влияющие на развитие отчетности, определяют факторы развития учетной политики. Соответственно, учетная политика, ориентируясь на тенденции развития отчетности, выходящей за рамки стандартизированной, расширяет свои границы за счет разработки нестандартизированных положений в целях подготовки нестандартизированной отчетности.

Уровень отчетности отдельных юридических лиц, входящих в состав консолидированной группы, является самым регламентируемым и стандартизированным. Юридические лица руководствуются Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 г., в соответствии с которым «бухгалтерский учет регулируется федеральными и отраслевыми стандартами бухгалтерского учета, нормативными актами Центрального банка Российской Федерации, а также стандартами экономического субъекта» [3]. Выбранные способы ведения учета и составления отчетности должны быть закреплены в учетной политике и применяться последовательно. Учетная политика формируется и раскрывается в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика

организации» [14].

«Уровень отчетности группы, консолидированной по капиталам, является также регламентируемым и стандартизированным в соответствии с Федеральным законом № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 и МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность». Консолидированная отчетность составляется в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. В международной нормативной базе используются МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [21], раскрывающий вопросы, связанные с формированием учетной политики и изменениями, вносимыми в учетную политику, и МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [19], разъясняющий вопросы, связанные с раскрытием положений учетной политики в отчетности» [113].

«Уровень отчетности группы, консолидированной по воспроизводственному процессу, является нерегламентированным федеральными и отраслевыми стандартами. Положения отчетности, связанные с консолидацией воспроизводственного процесса, являются нестандартизированными и предполагают нестандартизированный подход» [113] к формированию соответствующего уровня учетной политики, который связан с определением порядка взаимоотношений участников воспроизводственного процесса и определением их доли вовлеченности в единый процесс производства учетными методами. Материнская компания определяет долю пропорциональной вовлеченности дочерних и зависимых компаний в единый воспроизводственный процесс, а также регулирует отношения отдельных структурных подразделений между собой учетными методами и согласованием учетных политик отдельных юридических лиц, входящих в состав консолидированной группы.

«Нестандартизированные положения корпоративной учетной политики, по существу, являются регламентом построения бизнес-процессов корпорации и должны быть разработаны исходя из профессионального

суждения в соответствии с внутренними методами контроля и подчиняться управленческим целям» [113].

Корпоративная учетная политика должна разрабатываться исходя из уровней корпоративной отчетности и включать в себя стандартизированные и нестандартизированные регламенты построения корпоративного учетного процесса, основанного на организационной специфике корпорации в разрезе ее бизнес-процессов и сопутствующих им рисков. Расширяя свои границы от учетного процесса отдельного юридического лица до учетного процесса корпорации как группы, учетная политика становится регламентом корпоративных отношений и инструментом корпоративного управления.

Задачей материнской компании во главе всей системы корпоративного управления становится выработка единой стратегии функционирования и согласованности деятельности отдельных участников воспроизводственного процесса в целях исполнения данной стратегии. «Задача разработки корпоративной учетной политики связана с согласованием учетных политик отдельных юридических лиц, входящих в состав консолидированной группы, в целях согласования их совместной деятельности в процессе оптимального следования единой стратегии функционирования» [115] и создания стоимости посредством регламентации корпоративного учетного процесса.

Результатом применения корпоративной учетной политики будет формирование интегрированной корпоративной отчетности, презентующей стейкхолдерам процесс, как корпорация создает стоимость своего бизнеса с учетом сопутствующих рисков, «используя для этого финансовые и нефинансовые факторы. Корпоративное управление является одним из ключевых нефинансовых факторов создания стоимости бизнеса» [115]. От качества корпоративного управления будет зависеть процесс создания стоимости бизнеса в разрезе индивидуального долевого участия каждого отдельного участника воспроизводственного процесса. Задача системы корпоративного управления – определение оптимальной пропорциональной вовлеченности отдельных участников воспроизводственного процесса в

единый процесс создания стоимости бизнеса в целях исполнения единой стратегии функционирования с учетом сопутствующих рисков.

Качественное корпоративное управление подразумевает качественный контроль со стороны материнской компании над деятельностью отдельных участников воспроизводственного процесса в целях исполнения единой стратегии функционирования. Каждый участник воспроизводственного процесса вносит свой доленой вклад в единый процесс воспроизводства и в единый процесс создания стоимости бизнеса. Стратегия его функционирования определяется исходя из его долевого участия и влияния на результаты деятельности корпорации как интегрированной структуры. Материнская компания в координации с системой корпоративного управления определяет общую стратегию единого воспроизводственного процесса и частные стратегии отдельных участников воспроизводственного процесса.

Корпоративная учетная политика, становясь инструментом корпоративного управления, регулирует доленую вовлеченность отдельных участников воспроизводственного процесса в единый процесс воспроизводства учетными методами и проработанной регламентацией корпоративного учетного процесса. Разработка корпоративной учетной политики является задачей всей системы корпоративного управления в целях систематизации и регламентации корпоративных отношений. Учетные политики отдельных участников воспроизводственного процесса должны находиться в состоянии постоянного совершенствования и развития в целях повышения эффективности их учетного процесса в корпоративных целях. Учетные политики отдельных участников воспроизводственного процесса должны расширять свои аспекты за счет выделения управленческого, налогового и договорного аспектов в целях корпоративного управления.

Через согласованность учетных политик отдельных участников воспроизводственного процесса с единой корпоративной учетной политикой в целях корпоративного управления раскрывается уровневая согласованность деятельности отдельных участников единого воспроизводственного процесса.

Таким образом, «раскрытие принципов корпоративной учетной политики на практике ведения бизнеса будет обеспечивать уровневую согласованность деятельности отдельных участников единого воспроизводственного процесса в целях исполнения единой корпоративной стратегии.

Задача материнской компании – осуществление контроля над деятельностью дочерних и зависимых обществ с позиции оценки согласованности их учетных политик в целях оптимизации процесса достижения поставленных целей функционирования и исполнения общей стратегии» [114].

По итогам совместной деятельности корпорации как интегрированной структуры формируется интегрированная корпоративная отчетность, презентующая стейкхолдерам процесс создания стоимости бизнеса по результатам взаимодействия отдельных участников воспроизводственного процесса с учетом сопутствующих рисков.

Качество корпоративной отчетности зависит от качества отчетности отдельных участников воспроизводственного процесса. Это актуализирует необходимость оценки качества отчетности отдельных участников воспроизводственного процесса. Необходимостью становится оценка существенных статей отчетности отдельных участников воспроизводственного процесса в целях дальнейшей консолидации. Существенные статьи отчетности напрямую связаны с ключевыми аспектами деятельности и сопутствующими рисками бизнеса, а также являются ключевыми объектами аудита и контроля. Соответственные положения учетной политики, регламентирующие данные статьи, являются ключевыми позициями в структуре учетной политики.

Понятие существенности напрямую связано с понятием ключевых рисков. Статьи отчетности, признанные существенными в соответствии с профессиональным суждением, максимально характеризуют сущность деятельности экономического субъекта и максимально связаны с ключевыми рисками бизнеса. Статьи отчетности признанные существенными,

соотносятся с ключевыми вопросами аудита, основанными на ключевых рисках бизнеса, и подлежат раскрытию в аудиторском заключении в соответствии с международными стандартами аудита [115].

«Контроль учетной политики, основанный на принципе существенности статей отчетности, должен учитывать уровень корпоративной отчетности» [115]. Для отчетности отдельных юридических лиц, входящих в состав консолидированной группы, существенность определяется по статьям отчетности отдельного юридического лица. Для консолидированной отчетности группы существенность определяется в разрезе структуры периметра консолидации.

«Риск-ориентированный контроль учетной политики отдельных юридических лиц, входящих в состав консолидированной группы, основанный на принципе существенности статей отчетности, включает в себя:

- контроль соответствия способов ведения учета и составления отчетности положениям учетной политики в разрезе существенных статей отчетности;

- контроль соответствия выбранных положений учетной политики действующим регламентам;

- контроль соответствия структуры учетной политики сущности деятельности и стратегии функционирования юридического лица через принцип существенности статей отчетности.

Риск-ориентированный контроль учетной политики консолидированной группы, основанный на принципе существенности статей отчетности, включает в себя:

- контроль соответствия методов консолидации положениям учетной политики в целях консолидации по принципу существенности статей отчетности в разрезе структуры периметра консолидации;

- контроль соответствия способов ведения учета и составления отчетности в целях консолидации положениям учетной политики в целях консолидации по принципу существенности статей отчетности в разрезе

структуры периметра консолидации;

- контроль соответствия выбранных положений учетной политики в целях консолидации действующим регламентам;

- контроль соответствия структуры учетной политики в целях консолидации сущности деятельности и стратегии функционирования консолидированной группы через принцип существенности статей отчетности в разрезе структуры периметра консолидации» [115].

Существенные статьи отчетности максимально характеризуют сущность деятельности экономического субъекта и «являются главными объектами внутреннего контроля, а также аудита. Положения учетной политики, регламентирующие порядок отражения в учете и раскрытия в отчетности информации, аккумулирующей данные существенные статьи, являются ключевыми положениями учетной политики экономического субъекта. Контроль учетной политики, основанный на принципе существенности статей отчетности, соотносится с ключевыми рисками бизнеса, подлежащими раскрытию в аудиторском заключении в соответствии с международными стандартами аудита» [115].

На основании риск-ориентированного подхода к контролю учетной политики предложена риск-ориентированная методика контроля учетной политики, основанная на принципе существенности статей отчетности. Целью методики является контроль формирования и раскрытия ключевых положений учетной политики, соотносящихся с существенными статьями отчетности, которые являются ключевыми в структуре отчетности экономического субъекта и соответствуют ключевым аспектам его деятельности и ключевым сопутствующим рискам.

«Методика контроля учетной политики, основанная на принципе существенности статей отчетности» [115], включает в себя:

- 1) расчет уровня существенности на основании профессионального суждения;
- 2) определение существенных статей отчетности на основании

вертикального и горизонтального анализа отчетности;

3) анализ структуры отчетности на соответствие существенных статей отчетности сущности деятельности и стратегии функционирования;

4) выявление положений учетной политики, релевантных существенным статьям отчетности;

5) анализ соответствия реальности ведения учета и составления отчетности выбранным положениям учетной политики;

6) анализ соответствия выбранных положений учетной политики действующим регламентам;

7) анализ раскрытия выбранных положений учетной политики в составе пояснений к отчетности.

Расчет уровня существенности не имеет единого подхода и основывается на профессиональном суждении.

В целях определения существенных статей отчетности должен быть проведен вертикальный и горизонтальный анализ.

Анализ отчетности проводится на предмет определения существенных статей в структуре отчетности и в ее динамике в относительном выражении (вертикальный анализ) и на предмет определения существенных статей и существенной динамики по статьям за период в абсолютном выражении (горизонтальный анализ).

Определив существенные статьи отчетности, делается вывод об их структурном соответствии сущности деятельности и стратегии функционирования экономического субъекта. «Далее изучается документ «Учетная политика» и определяются положения учетной политики, релевантные существенным статьям отчетности, из чего делается вывод о структурном соответствии учетной политики экономического субъекта сущности его деятельности и стратегии функционирования. Далее проводится контроль соответствия реальности ведения учета и составления отчетности положениям действующей учетной политики, а также контроль соответствия выбранных положений действующей учетной политики действующим

регламентам» [115]. Также проверяется правильность раскрытия существенных статей отчетности в соответствии с «релевантными и ключевыми положениями учетной политики в составе пояснений к отчетности» [115].

Предложенная риск-ориентированная методика должна служить целям как внутреннего контроля экономического субъекта, так и аудиторским целям. Методика должна обеспечивать разумную уверенность в том, что организованная система ведения учета и составления отчетности экономического субъекта во всех существенных аспектах соответствует положениям принятой учетной политики, сформированной в соответствии с действующими регламентами, и соответствует сущности деятельности и стратегии функционирования экономического субъекта.

Именно исследование учетной политики исходя из принципа существенности статей отчетности раскрывает взаимосвязь учетной политики со стратегией развития и с сущностью деятельности экономического субъекта, а также с ключевыми сопутствующими рисками его бизнеса.

Возрастание значения учетной политики обуславливает повышение требований к контролю за соблюдением ее принципов. Эта тенденция может стать фактором снижения возможности искажения, фальсификации, а главное – вуалирования отчетных данных.

Наряду с явлением умышленной фальсификации данных финансовой отчетности возрастает риск вуалирования отчетных данных в связи с неправильным раскрытием и классификацией первичной информации. Неправильное понимание и раскрытие экономического смысла тех или иных показателей влияют на дальнейшее формирование отчетности, ее структуру, а также на показатели финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Необходимо четкое понимание принципов составления и раскрытия отчетных данных экономического субъекта, связанных не только с цифрами, но и со стратегией его функционирования и развития. Возникает необходимость в четкой регламентации раскрытия информации, что

обуславливает значимость формирования и дальнейшего раскрытия принципов учетной политики.

Возрастает значение контроля учетной политики. Контроль учетной политики становится методом минимизации риска неправильного раскрытия и искажения отчетности. Основными задачами становится углубление методологии учетной политики и контроля исполнения ее принципов.

Именно правильно выстроенная и отлаженная система контроля учетной политики является одним из основных факторов обеспечения достоверности отчетности и эффективности деятельности. Контроль учетной политики должен быть основан на принципах существенности статей отчетности. Существенные статьи отчетности максимально характеризуют сущность деятельности экономического субъекта и связаны с ключевыми рисками его бизнеса.

Контроль учетной политики, основанный на принципе существенности, максимальным образом позволяет анализировать соответствие ключевых положений учетной политики структуре отчетности, сущности деятельности и стратегии функционирования экономического субъекта, а также отражать сущность стейкхлдерской теории в виду расширения границ учетной политики через раскрытие новых аспектов учетной политики, а именно: налогового, управленческого, договорного.

Налоговая учетная политика, управленческая учетная политика, а также договорная политика сами по себе могут являться отдельными документами по методологии и регламентации соответствующих направлений деятельности экономического субъекта. Но, помимо этого, данные аспекты можно выделить внутри структуры учетной политики как непосредственно в целях бухгалтерского учета (в рамках отчетности юридического лица), так и в целях консолидации отчетности (в рамках консолидированной отчетности интегрированной группы).

Выделенные аспекты не заменяют методологический аспект учетной политики. Они являются способом расширения границ учетной политики,

систематизируя структуру положений учетной политики в соответствии с сущностью аспекта и интересами пользователей, раскрывая тем самым стейкхолдерскую теорию внутри учетной политики и повышая ее значение в системе корпоративного управления. Именно выделение внутри учетной политики налогового, управленческого и договорного аспектов будет показывать «раскрытие стейкхолдерской теории через структуру учетной политики».

Взаимосвязь интересов пользователей отчетности с ключевыми положениями учетной политики будет раскрываться через взаимосвязь существенных положений учетной политики с существенными статьями формируемой отчетности. Данная взаимосвязь раскрывается именно посредством методики контроля учетной политики, основанной на принципе существенности статей отчетности. В целях консолидированной отчетности данные аспекты будут систематизировать принципы методов консолидации по направлениям внутригрупповых взаимоотношений исходя из принципа существенности в разрезе структуры периметра консолидации» [115].

Подход к контролю учетной политики, основанный на принципе существенности, раскрывает правильность, рациональность и обоснованность выбранных способов ведения учета и составления отчетности в соответствии с особенностями деятельности экономического субъекта. При планировании и в ходе дальнейшего аудита необходимо помимо количественного показателя существенности учитывать ее качественный аспект. Недостаточное либо необоснованное формирование и описание учетной политики является примером качественного искажения отчетности, а именно: несоответствие учетной политики сущности и стратегии деятельности экономического субъекта может расцениваться аудитором как результат недобросовестных действий со стороны аудируемого лица.

Контроль учетной политики, основанный на принципе существенности статей отчетности, позволяет делать выводы о соответствии сущности деятельности экономического субъекта стратегии его функционирования и

развития, учитывать сопутствующие риски и интересы пользователей отчетности (раскрытие стейкхолдерской теории).

Международные стандарты прописывают необходимость учитывать характер деятельности экономического субъекта при формировании и раскрытии учетной политики. Таким образом, учетная политика должна учитывать экономическую сущность деятельности субъекта, чтобы полноправно отражать не столько правила, сколько принципы подготовки и раскрытия отчетности. Главным критерием такой отчетности должен являться факт ее полезности для стейкхолдеров при принятии ими соответствующих решений. Считается, что если экономический субъект выполняет все требования предписывающего законодательства в процессе подготовки отчетности, то практически во всех случаях она достигает достоверности в ее представлении. Однако правдивое представление не является залогом того, что представленная в отчетности информация будет полезной для пользователей в процессе принятия решений.

«Учетные политики отдельных юридических лиц и участников единого производственного процесса должны находиться в состоянии постоянного совершенствоваться и расширять свои аспекты в корпоративных целях. Риск-ориентированный подход должен быть основой формирования и контроля учетной политики» [114].

«Учетные политики отдельных юридических лиц должны расширять свои границы в целях повышения корпоративности формируемой отчетности и раскрытия в ней интересов ключевых стейкхолдеров, основываясь на принципе существенности и ключевых рисков зонах всего производственного процесса» [115].

«Корпоративная учетная политика, являясь регламентом внутригрупповых отношений, должна формироваться исходя из рисков корпоративного уровня. Риски корпоративного уровня, связанные с корпоративным управлением, соотносятся с внутригрупповыми отношениями на всех этапах производственного процесса.

Специфика воспроизводственного процесса определяет тип корпоративной интеграции и соотносится с современным пониманием консолидации.

Современное понимание консолидации обусловлено требованиями бизнеса и предполагает то, что субъекты находятся в устойчивых хозяйственных связях не только по принципу консолидации капитала, но и по принципу единства воспроизводственного процесса. Консолидация воспроизводственного процесса связана с гармонизацией бизнес-процессов и соотносится, главным образом, с рисками и возможностями в процессе создания бизнесом стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе.

Консолидация воспроизводственного процесса – консолидация на уровне бизнес-процессов – не может быть регламентирована государственными либо отраслевыми стандартами, она является нестандартизированной и регламентируется внутренними положениями экономического субъекта, основанными на специфике конкретного бизнеса и на профессиональном суждении.

Тип интеграции определяется структурой корпорации и влияет на внутригрупповые расчеты, порядок и регламентация которых определяются положениями корпоративной учетной политики. Разработка и контроль исполнения положений корпоративной учетной политики основываются на ключевых бизнес-рисках и являются центральной задачей материнской компании» [115]. Степень контроля материнской компании над дочерними и ассоциированными компаниями влияет на методы консолидации: метод полной консолидации (метод приобретения) и метод частичной консолидации (метод долевого участия). Отчетности материнской и контролируемых компании должны быть составлена на одну и ту же отчетную дату, при этом должна применяться единая учетная политика.

Тип корпоративной интеграции определяет структуру корпорации и влияет на взаимодействие участников производственного процесса. Корпоративная учетная политика, становясь инструментом корпоративного управления, определяет специфику данного корпоративного взаимодействия учетными методами посредством проработанной регламентации учетного процесса.

Основой организации и контроля корпоративной учетной политики должен быть риск-ориентированный подход. Ключевые положения корпоративной учетной политики должны соответствовать ключевым аспектам деятельности корпорации и ключевым рискам ее бизнеса, учитывая специфику групповой структурной интеграции.

В качестве объектов дальнейшего исследования выбраны корпорации разного типа групповой структурной интеграции: ПАО «Лукойл» и ПАО «Магнит» – лидеры бизнеса частного сектора экономики по показателю чистой выручки за условный базисный год (20XX) в нефтегазовой и торговой отрасли, соответственно.

10 первых позиций рейтинга РБК российских лидеров бизнеса по показателю чистой выручки за условный базисный год (20XX) представлены в таблице 2.

Таблица 2 – 10 лидеров российского бизнеса по показателю чистой выручки за условный базисный (20XX) год

Корпорация	Сектор	Чистая выручка за 20XX год, млн руб.
Газпром	Нефть и газ	5 966
Лукойл	Нефть и газ	4 744
Роснефть	Нефть и газ	4 134
Сбербанк России	Финансы	3 059
РЖД	Транспорт	2 133
ВТБ	Финансы	1 320
Ростех	Инвестиции	1 266
Магнит	Торговля	1 075
X5 Retail Group	Торговля	1 034
Сургутнефтегаз	Нефть и газ	1 006

Источник: РБК 500: Рейтинг российского бизнеса [143].

На основании опубликованной корпоративной интегрированной отчетности изучены ключевые аспекты деятельности и ключевые сопутствующие риски бизнеса объектов исследования разного типа корпоративной интеграции. На основании проведенного анализа консолидированной отчетности сделаны выводы о соответствии структуры отчетности сущности деятельности и стратегии функционирования объектов исследования. На основании проведенного анализа бухгалтерской отчетности проведен контроль учетной политики, основанный на принципе существенности статей отчетности, который раскрывает взаимосвязь учетной политики с сущностью деятельности и с ключевыми сопутствующими бизнес-рисками и является фактором обеспечения достоверности отчетности во всех существенных аспектах.

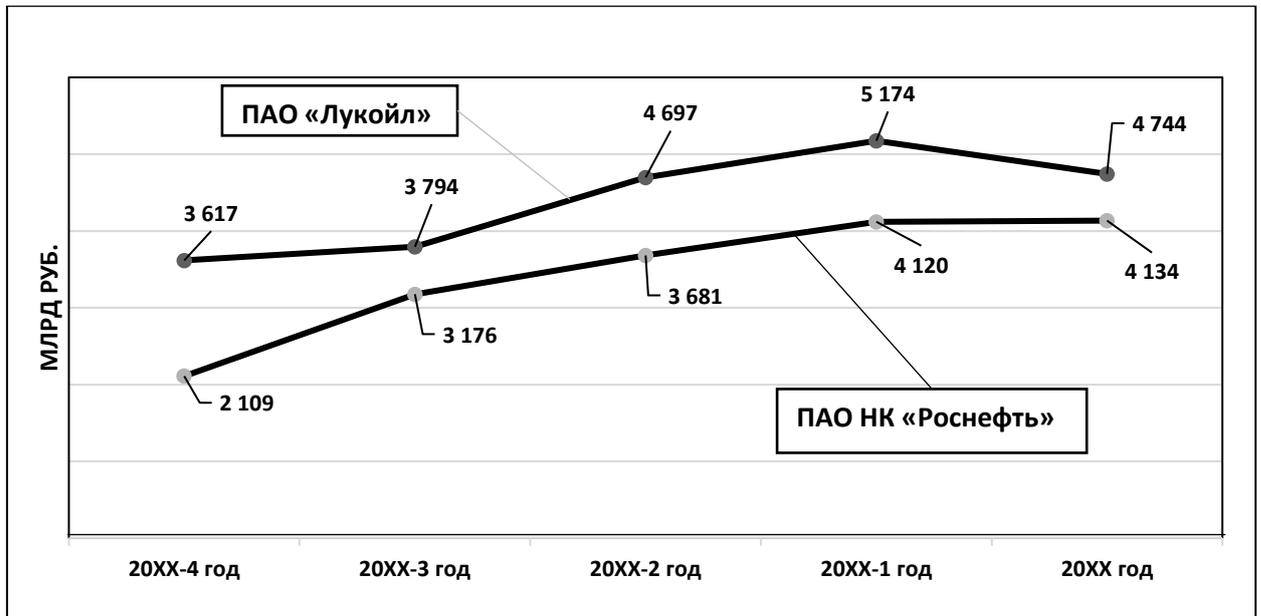
### **3.2 Контроль учетной политики вертикально-интегрированной корпорации**

В качестве объекта исследования по принципу вертикальной интеграции выбрана частная нефтяная компания – корпорация нефтегазовой отрасли ПАО «Лукойл» – как лидер российского рынка по показателю чистой выручки за условный базисный год (20XX). Пятилетняя динамика чистой выручки ПАО «Лукойл» в сравнении с ближайшим конкурентом отрасли, нефтяной компанией ПАО «НК «Роснефть», представлена в таблице 3 и графически на рисунке 3.

Таблица 3 – Пятилетняя динамика чистой выручки ПАО «Лукойл» и ПАО НК «Роснефть»

Корпорация	Чистая выручка, млрд руб.				
	20XX-4 год	20XX-3 год	20XX-2 год	20XX-1 год	20XX год
Лукойл	3 617	3 794	4 697	5 174	4 744
Роснефть	2 109	3 176	3 681	4 120	4 134

Источник: РБК 500: Рейтинг российского бизнеса [143].



Источник: разработано автором по материалам [143].

Рисунок 3 – Пятилетняя динамика чистой выручки ПАО «Лукойл» и ПАО НК «Роснефть»

Чистая выручка представляет собой показатель выручки от реализации за вычетом суммы акцизов и экспортной пошлины. По данным за 20XX год эти суммы ПАО «Лукойл» представлены ниже:

Выручка от реализации = 5 227 045 млн руб.

Акцизы и экспортные пошлины = 483 313 млн руб.

Чистая выручка = 4 743 732 млн руб.

Структура выручки ПАО «Лукойл» по видам реализации за 20XX год представлена в таблице 4.

Таблица 4 – Структура выручки ПАО «Лукойл» за 20XX год по видам реализации

Вид реализации	20XX год, млн руб.	Доля от общей выручки, в процентах
1	2	3
Реализация нефти на территории России	94 985	2
Экспорт нефти и реализация нефти зарубежными дочерними компаниями	1 353 334	26
Итого выручка от реализации нефти	1 448 319	28
Реализация нефтепродуктов на территории России	626 633	12
Экспорт нефтепродуктов и реализация нефтепродуктов зарубежными дочерними компаниями	2 770 095	53

Продолжение таблицы 4

1	2	3
Итого выручка от реализации нефтепродуктов	3 396 728	65
Реализация продуктов нефтехимии в России	38 092	<1
Экспорт продуктов нефтехимии и реализация продуктов нефтехимии зарубежными дочерними компаниями	34 711	<1
Итого выручка от реализации продуктов нефтехимии	72 803	1
Реализация газа и продукции его переработки в России	34 723	<1
Экспорт продукции газопереработки и реализация газа и продукции его переработки зарубежными дочерними компаниями	81 626	2
Итого выручка от реализации газа и газопереработки	116 349	2
Реализация энергии и связанных услуг в России	61 920	1
Реализация энергии и связанных услуг зарубежными дочерними компаниями	14 178	<1
Итого выручка от реализации энергии и связанных услуг	76 098	1
Прочая реализация на территории России	46 867	<1
Прочая реализация на экспорт и прочая реализация зарубежными дочерними компаниями	69 881	1
Итого выручка от прочей реализации	116 748	2
Итого выручка от реализации, в том числе.	5 227 045	100
- итого выручка от реализации на территории России	903 220	17
- итого выручка от экспорта и реализации зарубежными дочерними компаниями	4 323 825	83

Источник: составлено автором по материалам [149].

Видно, что основная доля выручки ПАО «Лукойл» приходится на выручку от реализации нефтепродуктов (65% общей выручки) и выручку от реализации нефти (28% общей выручки). Остальные 7% выручки ПАО «Лукойл» приходятся на выручку от реализации продуктов нефтехимии, реализации газа и продуктов газопереработки, реализации энергии и прочей реализации.

При этом доля выручки от всех видов реализации ПАО «Лукойл», приходящаяся на экспорт и реализацию зарубежными дочерними компаниями, составляет 83% общей выручки (в том числе нефть – 26%, нефтепродукты – 53%), в то время как выручка от всех видов реализации на территории России

составляет 17% общей выручки (в том числе нефть – 2%, нефтепродукты – 12%).

В состав нефтепродуктов входят: «дизельное топливо, бензин, топочный мазут, реактивное топливо, масла и компоненты, прочие виды».

Помимо собственной добычи углеводородов ПАО «Лукойл» закупает нефть, газ и продукты их переработки в России и на международном рынке.

Детализация соотношений объемов нефти и нефтепродуктов, которые добываются и производятся непосредственно самим ПАО «Лукойл», и объемов нефти и нефтепродуктов, закупаемых ПАО «Лукойл», на территории Российской Федерации и на международном рынке представлены в таблице 5.

Таблица 5 – Соотношение объемов нефти и нефтепродуктов, добываемых и производимых ПАО «Лукойл» и объемов нефти и нефтепродуктов закупаемых ПАО «Лукойл» в 20XX году

Нефть и Нефтепродукты	Добыча и производство, тыс. тонн	Закупка, тыс. тонн	Общая сумма объемов, тыс. тонн
Нефть, итого: в том числе	91 992	53 340	145 332
В России	83 177 82 206 (добыча группой) 971 (доля в добыче зависимыми компаниями)	849	84 026
За рубежом	8 815 7 101 (добыча группой) 1 714 (доля в добыче зависимыми компаниями)	43 598 (закупки) 28 385 (для продажи) 15 213 (для переработки) 8 893 (компенсационная нефть по проекту «Западная Курна – 2»)	61 306
Нефтепродукты, Итого в том числе	63 069	62 175	125 244
В России	39 623	1 594	41 217
За рубежом	22 720 726 (производство нефтепродуктов на сторонних НПЗ – в Белоруссии и Казахстане)	60 581	84 027

Источник: составлено автором по материалам [149].

Таким образом, в 20XX году объемы добычи нефти ПАО «Лукойл» составили 91,9 млн тонн (83,2 млн тонн из которых (=90%) приходятся на добычу на территории России), объем произведенных нефтепродуктов составил 63,1 млн тонн (39,6 млн тонн из которых (=63%) приходятся на производство на территории России).

Объем покупаемой нефти ПАО «Лукойл» в 20XX году составил 53,3 млн тонн (43,6 млн тонн из которых (=82%) приходятся на международные закупки и 8,9 млн тонн (=17%) являются объемами компенсационной нефти, получаемой в счет погашения задолженности по компенсации затрат по месторождению «Западная Курна-2» в Ираке), объем покупаемых нефтепродуктов составил 62,2 млн тонн (61 млн тонн из которых (=97%) приходятся на международные закупки).

Сумма приобретенных ПАО «Лукойл» нефти, газа и продуктов их переработки в 20XX году составила 2 609 764 млн руб., из которых стоимость приобретенной нефти за рубежом составила 869 090 млн руб. (33%), стоимость компенсационной нефти по проекту «Западная Курна-2» составила 140 392 млн руб. (5%), стоимость приобретенных нефтепродуктов за рубежом составила 1 593 638 млн руб. (61%). Данная статья расходов «Стоимость приобретенных нефти, газа и продуктов их переработки» является самой существенной в Консолидированном отчете о прибылях и убытках группы (54% от общей суммы затрат и прочих расходов ПАО «Лукойл» по операционной деятельности).

Детализация затрат и прочих расходов ПАО «Лукойл» по операционной деятельности за 20XX год представлена в таблице 6.

Таблица 6 – Затраты и прочие расходы ПАО «Лукойл» по операционной деятельности за 20XX г.

Затраты и прочие расходы по операционной деятельности	Сумма за 20XX г., млн руб.	Доля от общей суммы, в процентах
1	2	3
Операционные расходы	456 433	9

Продолжение таблицы 6

1	2	3
Стоимость приобретенных нефти, газа и продуктов их переработки	2 609 764	54
Транспортные расходы	299 017	6
Коммерческие, общехозяйственные и административные расходы	196 156	4
Износ и амортизация	311 588	6
Налоги (кроме налога на прибыль)	443 338	9
Акцизы и экспортные пошлины	483 313	10
Затраты на геолого-разведочные работы	8 293	0.2
Итого	4 807 902	100

Источник: составлено автором по материалам [149].

В структуре затрат и прочих расходов ПАО «Лукойл» по операционной деятельности основную долю занимает статья «Стоимость приобретенных нефти, газа и продуктов их переработки», связанная с затратами на добычу углеводородов, их дальнейшую транспортировку и переработку на НПЗ, сумма которой составляет 2 609 764 млн руб. (54% от общей суммы затрат и прочих расходов ПАО «Лукойл» по операционной деятельности). Непосредственно операционные расходы составляют 456 433 млн руб. (9% от общей суммы затрат и прочих расходов ПАО «Лукойл» по операционной деятельности), их детализация представлена в таблице 7.

Таблица 7 – Детализация операционных расходов ПАО «Лукойл» за 20XX год

Вид операционных расходов	Сумма, млн руб.	Доля от общей суммы, в процентах
1	2	3
Затраты на добычу углеводородов	180 223	39
Затраты на добычу нефти на месторождении «Западная Курна-2»	31 231	7
Затраты на переработку на НПЗ группы	90 673	20

Продолжение таблицы 7

1	2	3
Затраты на переработку на сторонних НПЗ	1 959	0,4
Затраты на транспортировку нефти до НПЗ	46 349	10
Затраты предприятий энергетики	39 406	9
Затраты предприятий нефтехимии	12 758	3
Прочие операционные расходы	53 834	12
Итого операционные расходы	456 433	100

Источник: составлено автором по материалам [149].

Обобщив данные по соотношению объемов нефти и нефтепродуктов, добываемых и производимых ПАО «Лукойл» в 20XX году в России и за рубежом, и объемов нефти и нефтепродуктов, закупаемых ПАО «Лукойл» в 20XX году в России и за рубежом, представленным в таблице 5, формируем таблицу 8, дающую детализацию по полученным объемам нефти и нефтепродуктов ПАО «Лукойл» за 20XX год в России и за рубежом, и таблицу 9, дающую детализацию по реализованным объемам нефти и нефтепродуктов ПАО «Лукойл» за 20XX год в России и за рубежом, в целях дальнейшего сравнения показателей полученных объемов нефти и нефтепродуктов ПАО «Лукойл» за 20XX год в России и за рубежом с объемами реализации нефти и нефтепродуктов ПАО «Лукойл» за 20XX год в России и за рубежом.

Таблица 8 – Объемы полученных нефти и нефтепродуктов ПАО «Лукойл» за 20XX год

Локация	Объемы полученной нефти за 20XX г., млн тонн	Объемы полученных нефтепродуктов за 20XX г., млн тонн
В России	84 (58%)	41 (33%)
За рубежом	61 (42%)	84 (67%)
Итого	145	125

Источник: составлено автором по материалам [149].

Таблица 9 – Объемы реализованных нефти и нефтепродуктов ПАО «Лукойл» за 20XX год

Локация	Объемы реализованной нефти за 20XX г., млн тонн	Объемы реализованных нефтепродуктов за 20XX г., млн тонн
В России	7,1 (9%)	21,2 (18%)
За рубежом	70,3 (91%)	98,1 (82%)
Итого	77,4	119,3

Источник: составлено автором по материалам [149].

Суммарный объем полученной нефти ПАО «Лукойл» в 20XX году составил 145 млн тонн. Из них 62,2 млн тонн нефти (43%) было использовано в процессе дальнейшей нефтепереработки ПАО «Лукойл» и 77,4 млн тонн нефти (53%) было реализовано.

Суммарный объем полученных нефтепродуктов ПАО «Лукойл» в 20XX году составил 125 млн тонн, 119,3 млн тонн из которых (95%) было реализовано.

Реализация нефти на территории России составила 7,1 млн тонн (8% от объема нефти, полученной в Российской Федерации).

Экспорт нефти из России составил 33,9 млн тонн (40% от объема нефти, полученной в Российской Федерации).

Реализация нефти за рубежом составила 70,9 млн тонн (74% от объема нефти, полученной за рубежом в сумме с объемом экспортируемой из Российской Федерации нефти).

Реализация нефтепродуктов на территории России составила 21,2 млн тонн (52% от объема нефтепродуктов, полученных в Российской Федерации).

Экспорт нефтепродуктов из России составил 18 млн тонн (44% от объема нефтепродуктов, полученных в Российской Федерации).

Реализация нефтепродуктов за рубежом составила 98,1 млн тонн (96% от объема нефтепродуктов, полученных за рубежом в сумме с объемом экспортируемых из Российской Федерации нефтепродуктов).

Суммарный объем полученных (добытых и закупленных) нефти и нефтепродуктов в 20XX году составил 270 млн тонн.

Суммарный объем реализации нефти и нефтепродуктов ПАО «Лукойл» в 20XX году составил 196,7 млн тонн.

Бизнес-модель ПАО «Лукойл» основана на принципе вертикальной корпоративной интеграции, целевая эффективность которой направлена на обеспечение высокой устойчивости бизнеса за счет создания добавленной стоимости и диверсификации рисков. Поэтапно бизнес-модель ПАО «Лукойл» можно рассмотреть следующим образом:

- 1) разведка и добыча (геологоразведка, разработка, добыча);
- 2) переработка (переработка нефти, нефтехимия, переработка газа, производство и реализация масел);
- 3) сбыт (розничная реализация, международный трейдинг, централизованное распределение ресурса, авиабункеровка, морская и речная бункеровка);
- 4) энергетика (электроэнергетика, возобновляемые источники энергии).

Рассмотрим каждый этап более подробно.

1) Разведка и добыча. ПАО «Лукойл» осуществляет разведку и добычу углеводородов в 12 странах мира, информация представлена в таблице 10.

Таблица 10 – Страны, на территории которых ПАО «Лукойл» осуществляет разведку и добычу углеводородов

Геологоразведка	Добыча нефти	Добыча газа
Осуществляется в 10 странах: Россия, Узбекистан, Румыния, Норвегия, Ирак, Египет, Гана, Камерун, Нигерия, Мексика	Осуществляется в 6 странах: Россия, Узбекистан, Казахстан, Азербайджан, Ирак, Египет	Осуществляется в 4 странах: России, Узбекистан, Казахстан, Азербайджан

Источник: составлено автором по материалам [149].

Основной объем запасов и добычи нефтяного эквивалента сосредоточен и осуществляется на территории Российской Федерации – запасы углеводородов на территории Российской Федерации составляют 88% общего объема запасов, суточная добыча нефти – 90%, суточная добыча газа – 62%.

При этом на территории России запасы углеводородов сосредоточены и добыча углеводородов ведется, главным образом, в 4 регионах: Западная Сибирь, Тимано-Печора, Урал и Поволжье, среди которых преимущественно лидирует Западная Сибирь: на Западную Сибирь приходится 52% всех запасов углеводородов группы, 45% общей суммы суточной добычи нефти и 46% общей суммы суточной добычи газа. Подробнее это показано в таблицах 11-13.

Таблица 11 – Доказанные запасы нефти и газа ПАО «Лукойл» на 31.12.20XX

Регион	Объем запасов, млн барр. н.э.	Доля от общего объема запасов, в процентах
Западная Сибирь	8 563	52
Тимано-Печора	2 337	14
Урал	2 215	14
Поволжье	1 073	7
Прочие регионы России	182	1
Итого в России	14370	88
За рубежом	2 028	12
Итого	16 398	100

Источник: составлено автором по материалам [149].

Таблица 12 – Суточная добыча нефти ПАО «Лукойл» в 20XX г.

Регион	Объем добычи нефти, тыс. барр. н.э./сут.	Доля от общего суточной добычи нефти, в процентах
1	2	3
<i>Дочерние предприятия группы</i>		
Западная Сибирь	838	45
Тимано-Печора	339	18
Урал	322	17
Поволжье	142	8
Прочие регионы России	36	2
Итого добыча дочерними предприятиями группы в России	1677	89

## Продолжение таблицы 12

1	2	3
Ирак	95	5
Прочие за рубежом	45	2
Итого добыча дочерними предприятиями группы за рубежом	140	7
Итого добыча дочерними предприятиями группы	1817	97
Доля в добыче зависимых компаний в России	21	1
Доля в добыче зависимых компаний за рубежом	37	2
Итого доля добычи в зависимых компаниях	58	3
Итого добыча нефти	1875	100

Источник: составлено автором по материалам [149].

Таблица 13 – Суточная добыча газа ПАО «Лукойл» в 20XX г.

Регион	Объем добычи газа, тыс. барр. н.э./сут.	Доля от общего суточной добычи газа, в процентах
<i>Дочерние предприятия группы</i> Западная Сибирь	149	46
Тимано-Печора	16	5
Урал	13	4
Поволжье	26	8
Добыча дочерними предприятиями группы в России	204	62
Добыча дочерними предприятиями группы за рубежом	113	35
Итого добыча дочерними предприятиями группы	317	97
Доля в добыче зависимых компаний в России	1	< 1
Доля в добыче зависимых компаний за рубежом	9	3
Итого доля добычи в зависимых компаниях	10	3
Итого добыча газа	327	100

Источник: составлено автором по материалам [149].

Итого суточная добыча углеводородов ПАО «Лукойл» составляет сумму итоговой добычи нефти и газа и равняется 2 202 тыс. баррелей нефтяного эквивалента в сутки. Доля суточной добычи нефти от общего объема добычи углеводородов составляет 85%, доля суточной добычи газа от общего объема

добычи углеводородов – 15%. 97% нефти добывается дочерними предприятиями группы, 89% из которых находятся на территории России. 97% газа добывается дочерними предприятиями группы, 62% из которых находятся на территории России.

2) Переработка. Деятельность, связанная с переработкой углеводородов, осуществляется ПАО «Лукойл» по следующим направлениям: нефтепереработка, нефтехимия, газопереработка и производство масел.

Нефтепереработка ПАО «Лукойл». Деятельность, связанная с нефтепереработкой на территории России и за рубежом, представлена в таблице 14.

Таблица 14 – Территориальное расположение НПЗ ПАО «Лукойл»

На территории Российской Федерации	За рубежом
Нижегородский НПЗ, Волгоградский НПЗ, Пермский НПЗ, Ухтинский НПЗ, мини-НПЗ в Урале и Когалыме	НПЗ в Болгарии, НПЗ в Италии, НПЗ в Румынии, НПЗ в Нидерландах (45% доля НПЗ)

Источник: составлено автором по материалам [149].

Нефтехимия ПАО «Лукойл». Деятельность, связанная с нефтехимией, представляет собой выпуск продукции пиролиза, органического синтеза, топливные фракции и полимерные материалы и представлена в таблице 15 по территориальной принадлежности.

Таблица 15 – Территориальное расположение нефтехимического производства ПАО «Лукойл»

На территории Российской Федерации	За рубежом
Ставролен Саратоворгсинтез	НПЗ в Болгарии, НПЗ в Италии

Источник: составлено автором по материалам [149].

Газопереработка ПАО «Лукойл». Деятельность, связанная с газопереработкой, представлена только на территории Российской Федерации и осуществляется на следующий газоперерабатывающих заводах: Ставролен,

Пермский НПЗ с газоперерабатывающим производством, Локосовский ГПЗ, Коробковский ГПЗ, Усинский ГПЗ.

Производство масел ПАО «Лукойл». Деятельность, связанная с производством масел, осуществляется посредством полного цикла производства масел на собственных НПЗ в России – Волгоградский НПЗ и Пермский НПЗ, а также посредством смешения масел из готовых компонентов и фасовки готовых масел в России (в Тюмени) и за рубежом – в Австрии, Белоруссии, Румынии, Финляндии, Турции.

3) Сбыт. ПАО «Лукойл» реализует нефть, газ и нефтепродукты как на внутреннем, так и на международных рынках. ПАО «Лукойл» осуществляет оптовую и розничную торговлю как собственными, так и приобретенными нефтью и нефтепродуктами. Торговля осуществляется в «России, в Европе, в Юго-Восточной Азии, в Центральной и Северной Америке и в других регионах».

Сбыт осуществляется посредством розничной реализации, международного трейдинга, централизованного распределения ресурса, авиабункеровки, морской и речной бункеровки.

Розничная реализация. Группе принадлежат сети АЗС (5,3 тыс. АЗС) в 18 странах мира. Основная часть АЗС располагается вблизи НПЗ группы. Розничная торговля обеспечивает доступ к конечному потребителю в различных регионах, дополнительную диверсификацию через продажу нетопливных товаров, а также дополнительную добавленную стоимость за счет реализации брендовых топлив.

Международный трейдинг. Группа осуществляет оптовую реализацию нефти и нефтепродуктов, снабжение собственных европейских заводов и сбытовых сетей. Также возникает дополнительная добавленная стоимость от торговли покупными углеводородами. ПАО «Лукойл» осуществляет трейдинговые операции через свое дочернее общество ЛИТАСКО более чем в 100 странах мира.

Централизованное распределение ресурса. Обеспечивается оптимизация

потоков сырья и нефтепродуктов внутри группы.

Авиабункеровка. Группа осуществляет поставки авиакеросина в 30 аэропортах России, а также за рубежом. Приоритетный высокомаржинальный канал, доступ к конечному потребителю.

Морская и речная бункеровка. Группа реализует судовое топливо в 21 морских и речных портах на территории России. Приоритетный высокомаржинальный канал, доступ к конечному потребителю.

4) Энергетика. Возобновляемые источники энергии представлены четырьмя ГЭС, расположенными в России, двумя солнечными электростанциями на собственных НПЗ в Румынии и Болгарии, а также ветроэлектростанцией в Румынии. Территориальное расположение сектора энергетики ПАО «Лукойл» представлено в таблице 16.

Таблица 16 – Территориальное расположение сектора энергетики ПАО «Лукойл»

На территории Российской Федерации	За рубежом
ЛУКОЙЛ-Кубаньэнерго ЛУКОЙЛ-Астраханьэнерго ЛУКОЙЛ-Волгоградэнерго ЛУКОЙЛ-Ростовэнерго ЛУКОЙЛ-Ставропольэнерго ЛУКОЙЛ-Экоэнерго	в Болгарии в Румынии

Источник: составлено автором по материалам [149].

Проведенный обзор деятельности ПАО «Лукойл» и понимание ключевых параметров его бизнес-модели основан на изучении корпоративной отчетности ПАО «Лукойл» за 20XX год [149].

Далее в целях исследования представлено изучение взаимосвязи существенных статей отчетности и сущности бизнеса объекта исследования.

В целях определения существенных статей отчетности представлен вертикальный и горизонтальный анализ Консолидированной финансовой отчетности ПАО «Лукойл» за 20XX год. Анализ проведен для двух форм отчетности: «Консолидированного отчета о финансовом положении» и «Консолидированного отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном

доходе».

Анализ отчетности проведен на предмет определения существенных статей в структуре отчетности и в ее динамике в относительном выражении (вертикальный анализ) и на предмет определения существенных статей и существенной динамики по статьям за период в абсолютном выражении (горизонтальный анализ).

В целях горизонтального анализа проведено сравнение статей отчетности и величины изменения по статьям с показателем существенности.

Для целей вертикального анализа «Консолидированного отчета о финансовом положении» определены доля каждой статьи отчета и доля динамики изменения его статей относительно суммы валюты баланса.

Для целей вертикального анализа «Консолидированного отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе» определены доля каждой статьи отчета и доля динамики изменения его статей относительно суммы выручки (удельный вес в выручке).

Существенными признаны значения, равные либо превышающие 5%.

Расчет существенности и определение порога существенности не имеет единого подхода и основывается на профессиональном суждении.

Для целей горизонтального анализа обеих форм отчетности рассчитана величина среднего уровня существенности для консолидированной финансовой отчетности ПАО «Лукойл».

В расчете использовались суммы валюты баланса, капитала, выручки, себестоимости и чистой прибыли.

Расчетные проценты для определения существенности по каждому показателю таковы: 2% от величины валюты баланса, 10% от величины капитала, 2% от величины выручки, 2% от величины себестоимости и 5% от величины чистой прибыли.

Расчет величины среднего уровня существенности представлен в таблице 17. Таким образом, в рамках горизонтального анализа существенными признавались значения, превышающие уровень средней

существенности.

Таблица 17 – Расчет среднего уровня существенности для Консолидированной финансовой отчетности ПАО «Лукойл»

Показатель для расчета	Млн руб.	Расчетный процент	Итог, млн руб.
Валюта баланса	5 014 673	2	100 293
Капитал	3 227 664	10	322 766
Выручка	5 227 045	2	104 541
Себестоимость	4 807 902	2	96 158
Прибыль	207 642	5	10 382
Средняя существенность			126 828

Источник: составлено автором по материалам [148].

Вертикальный и горизонтальный анализ Консолидированной финансовой отчетности ПАО «Лукойл» за 20XX год в целях определения существенных статей представлен в приложении А.

В результате данного аналитического тестирования форм отчетности были определены следующие существенные статьи Консолидированной отчетности ПАО «Лукойл»:

- основные средства (68% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);
- инвестиции в зависимые и совместные предприятия – долгосрочные (3% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);
- запасы (8% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);
- дебиторская задолженность (7% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);
- денежные средства и их эквиваленты (5% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);
- собственные акции, выкупленные у акционеров (5% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);

- добавочный капитал (3% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);
- нераспределенная прибыль (66% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);
- кредиторская задолженность краткосрочная (11% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);
- прочие краткосрочные обязательства (2% от валюты баланса 20XX г., сумма входящего остатка больше уровня существенности);
- долгосрочная задолженность по кредитам и займам (13% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);
- обязательства по отложенному налогу на прибыль (5% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);
- выручка от реализации;
- операционные расходы (9% от суммы выручки, сумма больше уровня существенности);
- стоимость приобретенных нефти, газа и продуктов их переработки (50% от суммы выручки, сумма больше уровня существенности);
- транспортные расходы (6% от суммы выручки, сумма больше уровня существенности);
- коммерческие общехозяйственные и административные расходы (4% от суммы выручки, сумма больше уровня существенности);
- износ и амортизация (6% от суммы выручки, сумма больше уровня существенности);
- налоги (кроме НП) (8% от суммы выручки, сумма больше уровня существенности);
- акцизы и экспортные пошлины (9% от суммы выручки, сумма больше уровня существенности);
- прочие расходы (3% от суммы выручки, сумма изменения величины за период больше уровня существенности).

Данные статьи характеризуют сущность деятельности и стратегию развития ПАО «Лукойл», приведенную в корпоративной отчетности.

Данные существенные статьи требуют дальнейшего исследования в ходе аудиторской проверки. Данное аналитическое тестирование должно проводиться на этапе планирования аудита для понимания основных аспектов деятельности и сопутствующих рисков в целях определения аудиторского риска, объемов дальнейшего аудита и процедур по существу. Помимо определения направлений дальнейшего аудита данный аналитический тест может быть использован в целях исследования учетной политики.

Определив существенные статьи отчетности и существенную динамику статей отчетности, нужно изучить учетную политику на предмет ее структуры, раскрытия и вносимых в нее изменений.

При аудите учетной политики делается вывод «о соответствии реальности ведения учета и составления отчетности экономического субъекта выбранным способам, закрепленным в учетной политике, а также делается вывод о соответствии данных положений учетной политики действующим регламентам» [115]. Помимо этого, учетная политика, расширяя свои границы и функции, должна отражать сущность деятельности и стратегию функционирования экономического субъекта. Именно исходя из анализа взаимосвязи структуры отчетности и сущности бизнеса экономического субъекта по принципу существенности, можно делать вывод о соответствии принципов формирования и раскрытия учетной политики экономического субъекта сущности его деятельности и выбранной стратегии функционирования – исходя из соответствия структуры учетной политики структуре отчетности.

Также в процессе контроля учетной политики необходимо провести анализ раскрытия выбранных положений учетной политики в составе пояснений к отчетности, что обусловлено требованием необходимости отражения в составе отчетности краткого обзора положений учетной политики, существенно определяющих формирование данной

отчетности. Помимо количественных искажений в ходе проверки аудитор должен оценивать также степень качественных искажений. Недостаточное либо неадекватное описание, формирование и раскрытие учетной политики, несоответствие реальности ведения учета и составления отчетности выбранным принципам учетной политики, а также несоответствие выбранных принципов учетной политики действующим регламентам являются примерами именно качественного искажения, в результате которого пользователи данной отчетности будут введены в заблуждение относительно реальности аспектов бизнеса аудируемого лица. Некорректное раскрытие отчетной информации в виду качественного искажения принципов учетной политики может существенным образом влиять на решения заинтересованных пользователей данной отчетности.

В целях исследования предложена методика контроля учетной политики, основанная на принципе существенности. Именно исследование учетной политики исходя из принципа существенности раскрывает взаимосвязь учетной политики со стратегией развития и с сущностью деятельности субъекта.

Методика применена к учетной политике в целях бухгалтерского учета ПАО «Лукойл».

ПАО «Лукойл» является материнской компанией вертикально интегрированной группы и осуществляет общее руководство деятельностью дочерних и зависимых обществ. Доход формируется, главным образом, от участия в уставных капиталах других организаций (дивиденды от дочерних компаний).

В целях определения существенных статей отчетности представлен вертикальный и горизонтальный анализ бухгалтерской отчетности ПАО «Лукойл» за 20XX год. Анализ проведен для двух форм отчетности: «Бухгалтерского баланса» и «Отчета о финансовых результатах».

Расчет существенности и определение порога существенности не имеет

единого подхода и основывается на профессиональном суждении.

В целях исследования подход к определению существенных статей бухгалтерской отчетности применялся аналогичным подходу определения существенных статей консолидированной отчетности.

Расчет уровня средней существенности в целях горизонтального анализа бухгалтерской отчетности ПАО «Лукойл» представлен в таблице 18.

Таблица 18 – Расчет среднего уровня существенности для Бухгалтерской отчетности ПАО «Лукойл»

Показатель для расчета	Тыс. руб.	Расчетный процент	Итог, тыс. руб.
Валюта баланса	1 946 778 928	2	38 935 579
Капитал	1 324 839 090	10	132 483 909
Выручка	316 540 706	2	6 330 814
Себестоимость	18 041 817	2	360 836
Прибыль	182 566 224	5	9 128 311
Средняя существенность			37 447 890

Источник: составлено автором по материалам [147].

Вертикальный и горизонтальный анализ бухгалтерской отчетности ПАО «Лукойл» за 20XX год в целях определения существенных статей представлен в приложении Б.

В результате данного аналитического тестирования форм отчетности были определены существенные статьи бухгалтерской отчетности ПАО «Лукойл», взятые за основу дальнейшего контроля учетной политики ПАО «Лукойл» в целях бухгалтерского учета по принципу существенности.

В первую очередь, согласно предложенной методике, определяются существенные статьи отчетности и делается вывод об их структурном соответствии сущности деятельности и стратегии функционирования аудируемого лица.

Далее изучается документ «Учетная политика» и определяются положения учетной политики, релевантные существенным статьям отчетности, из чего делается вывод о структурном соответствии учетной

политики аудируемого лица сущности его деятельности и стратегии функционирования.

Далее в ходе аудиторской проверки определяется соответствие реальности ведения учета положениям действующей учетной политики, а также соответствие выбранных положений действующей учетной политики действующим регламентам.

Также проверяется правильность раскрытия существенных статей отчетности в соответствии «с релевантными им ключевыми положениями учетной политики в составе пояснений к отчетности» [115].

Предложенная методика контроля учетной политики, основанная на принципе существенности статей отчетности, приведена в таблице 19.

Таблица 19 – Методика контроля учетной политики ПАО «Лукойл», основанная на принципе существенности статей бухгалтерской отчетности ПАО «Лукойл» за 20XX год

Существенная статья отчетности	Соответствие существенной статьи отчетности сущности деятельности и стратегии функционирования	Релевантное положение УП	Соответствие реальности ведения учета и составления отчетности положениям УП	Соответствие выбранных положений УП действующим регламентам	Раскрытие в составе пояснений к отчетности
1	2	3	4	5	6
Долгосрочные финансовые вложения	ДА	Раздел «Финансовые вложения» в части методологического раздела УП	ДА	ДА	ДА
Дебиторская задолженность	ДА	Раздел «Расчеты» в части методологического раздела УП	ДА	ДА	ДА
Краткосрочные финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	ДА	«Финансовые вложения» в части методологического раздела УП	ДА	ДА	ДА

Продолжение таблицы 19

1	2	3	4	5	6
Денежные средства и денежные эквиваленты	ДА	Раздел «Формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности» в части методологического раздела УП	ДА	ДА	ДА
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	ДА	Раздел «Капитал» в части методологического раздела УП	ДА	ДА	ДА
Заемные средства (долгосрочные)	ДА	Раздел «Кредиты и займы» в части методологического раздела УП	ДА	ДА	ДА
Заемные средства (краткосрочные)	ДА	Раздел «Кредиты и займы» в части методологического раздела УП	ДА	ДА	ДА
Кредиторская задолженность	ДА	Раздел «Расчеты» в части методологического раздела УП	ДА	ДА	ДА
Выручка	ДА	Раздел «Доходы и расходы» в части методологического раздела УП	ДА	ДА	ДА
Себестоимость продаж	ДА	Раздел «Доходы и расходы» в части методологического раздела УП	ДА	ДА	ДА
Управленческие расходы	ДА	Раздел «Доходы и расходы» в части методологического раздела УП	ДА	ДА	ДА
Проценты к получению	ДА	Раздел «Доходы и расходы» в части методологического раздела УП	ДА	ДА	ДА
Проценты к уплате	ДА	Раздел «Доходы и расходы» в части методологического раздела УП	ДА	ДА	ДА
Прочие доходы	ДА	Раздел «Доходы и расходы» в части методологического раздела УП	ДА	ДА	ДА
Прочие расходы	ДА	Раздел «Доходы и расходы» в части методологического раздела УП	ДА	ДА	ДА
Текущий налог на прибыль	ДА	Раздел «Учет расчетов по налогу на прибыль и формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности участников консолидированной группы налогоплательщиков» в части методологического раздела УП	ДА	ДА	ДА

Продолжение таблицы 19

1	2	3	4	5	6
Перераспределение налога на прибыль внутри консолидированной группы налогоплательщиков	ДА	Раздел «Учет расчетов по налогу на прибыль и формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности участников консолидированной группы налогоплательщиков» в части методологического раздела УП	ДА	ДА	ДА

Источник: составлено автором по материалам [153].

Отдельного внимания в ходе аудиторской проверки требуют оценочные показатели, вне зависимости от их суммы относительно уровня количественной существенности. Оценочные показатели признаются существенными по качественному принципу. Таким образом, учетная политика должна быть проверена на предмет положений, касающихся оценочных показателей. Отражение их в учете и раскрытие в отчетности должно соответствовать положениям учетной политики, сформированной в соответствии с действующими регламентами.

Учетная политика ПАО «Лукойл» содержит положения, касающиеся оценочных обязательств, условных обязательств, условных активов и оценочных резервов. Отражение данных показателей в учете и раскрытие их в отчетности за 20XX год является достоверным во всех существенных аспектах.

Учетная политика ПАО «Лукойл» на 20XX год в целях бухгалтерского учета сформирована в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации, нормативными актами по бухгалтерскому учету, а также внутренними регламентами ПАО «Лукойл» и включает в себя организационный, технический и методологический аспект.

Организационный аспект касается организации бухгалтерской службы и системы контроля. Технический аспект включает в себя положения, касающиеся вопросов документооборота и технологии обработки учетной информации, рабочего плана счетов и инвентаризации. Методологический

аспект охватывает непосредственно принципы бухгалтерского учета ПАО «Лукойл».

Изученные существенные статьи отчетности и регламентирующие их положения учетной политики делают обоснованной возможность расширения границ учетной политики в соответствии с рассмотренными в первой главе исследования аспектами: налоговым, управленческим и договорным.

Учетная политика в целях налогового учета, учетная политика в целях управленческого учета, а также договорная политика сами по себе могут являться отдельными документами по методологии и регламентации соответствующих направлений деятельности экономического субъекта. Но, помимо этого, данные аспекты можно выделить внутри структуры учетной политики непосредственно в целях бухгалтерского учета.

Так, в рамках существующего документа ПАО «Лукойл» «Учетная политика в целях бухгалтерского учета» можно выделить налоговый, управленческий и договорный аспект. Выделенные в результате приведенного исследования существенные статьи отчетности можно отнести к данным аспектам следующим образом:

- Налоговый аспект (текущий налог на прибыль, перераспределение налога на прибыль внутри консолидированной группы налогоплательщиков).

- Управленческий аспект (касается всех существенных статей отчетности: долгосрочные финансовые вложения, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов), денежные средства и денежные эквиваленты, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), заемные средства (долгосрочные), заемные средства (краткосрочные), кредиторская задолженность, выручка, себестоимость продаж, управленческие расходы, проценты к получению, проценты к уплате, прочие доходы, прочие расходы, текущий налог на прибыль, перераспределение налога на прибыль внутри консолидированной группы налогоплательщиков).

- Договорной аспект (долгосрочные финансовые вложения, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов), заемные средства (долгосрочные), заемные средства (краткосрочные), кредиторская задолженность).

Выделенные аспекты не заменяют методологический аспект учетной политики. Они являются способом расширения границ учетной политики в целях корпоративного управления, раскрывая структуру учетной политики в соответствии с сущностью аспекта и интересами пользователей.

Именно выделение внутри учетной политики для целей бухгалтерского учета налогового, управленческого и договорного аспектов будет показывать раскрытие стейкхолдерской теории через структуру учетной политики.

Взаимосвязь интересов пользователей отчетности с ключевыми положениями учетной политики будет раскрываться через взаимосвязь существенных положений учетной политики с существенными статьями отчетности. «Данная взаимосвязь раскрывается именно посредством методики контроля учетной политики, основанной на принципе существенности статей отчетности» [115].

Данная методика контроля учетной политики, основываясь на принципе существенности, раскрывает правильность, рациональность и обоснованность выбранных способов ведения учета и составления отчетности в соответствии с особенностями деятельности экономического субъекта.

При планировании аудита и в ходе дальнейшей аудиторской проверки необходимо помимо количественного показателя существенности учитывать ее качественный аспект.

Недостаточное либо необоснованное формирование и описание учетной политики является примером качественного искажения отчетности, а именно: несоответствие учетной политики экономического субъекта сущности и стратегии его деятельности может расцениваться аудитором как результат недобросовестных действий со стороны аудируемого лица.

Расширяя свои границы и функции через налоговый, управленческий и

договорной аспекты учетная политика должна становиться инструментом корпоративного управления в целях исполнения единой стратегии функционирования и развития корпорации как интегрированной группы.

Задача материнской компании в целях исполнения единой стратегии функционирования корпорации как интегрированной группы – гармонизация учетных политик отдельных участников корпоративных отношений в целях оптимизации их индивидуального участия в едином производственном процессе учетными методами, активно используя при этом «методику контроля учетной политики, основанную на принципе существенности статей отчетности, являющуюся фактором обеспечения достоверности отчетности во всех существенных аспектах» [115].

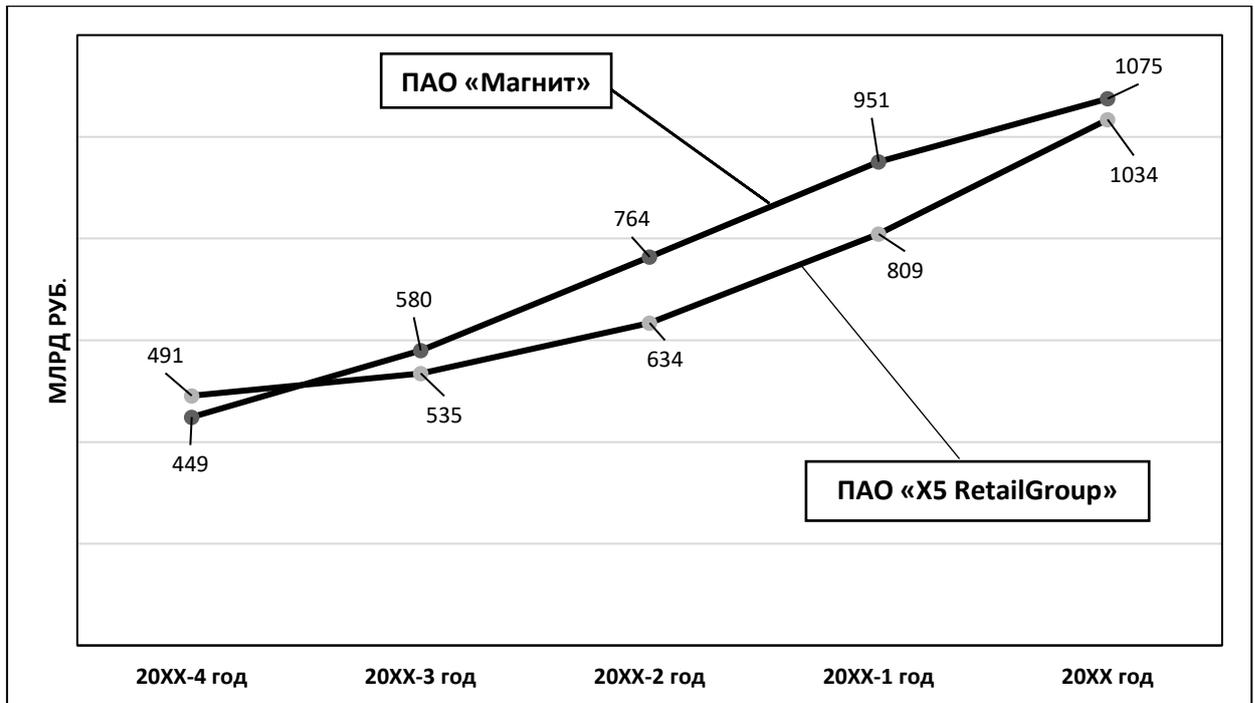
### **3.3 Контроль учетной политики горизонтально-интегрированной корпорации**

В качестве объекта исследования по принципу горизонтальной интеграции выбрана корпорация торговой отрасли ПАО «Магнит» как лидер российского рынка по показателю чистой выручки за условный базисный год (20XX). Пятилетняя динамика чистой выручки ПАО «Магнит» в сравнении с ближайшим конкурентом торговой отрасли «X5 RetailGroup» представлена в таблице 20 и графически на рисунке 4.

Таблица 20 – Пятилетняя динамика чистой выручки ПАО «Магнит» и ПАО «X5 RetailGroup»

Корпорация	Чистая выручка, млрд руб.				
	20XX-4 год	20XX-3 год	20XX-2 год	20XX-1 год	20XX год
Магнит	449	580	764	951	1075
X5 Retail Group	491	535	634	809	1034

Источник: РБК 500: Рейтинг российского бизнеса [143].



Источник: разработано автором по материалам [143].  
Рисунок 4 – Пятилетняя динамика чистой выручки ПАО «Магнит» и ПАО «X5 RetailGroup»

Показатель чистой выручка ПАО «Магнит» совпадает с показателем выручки от реализации. Структура выручки ПАО «Магнит» по видам реализации за 20XX год представлена в таблице 21.

Таблица 21 – Структура выручки ПАО «Магнит» за 20XX год по видам реализации

Выручка	20XX год, млн руб.	Доля от общей суммы выручки, в процентах
Розничная торговля	1 069 206	99
Оптовая торговля	5 606	1
Итого выручка	1 074 812	100

Источник: составлено автором по материалам [156].

Видно, что основная доля выручки ПАО «Магнит» приходится на выручку от розничной торговли – 99% общей выручки.

Выручка от оптовой торговли занимает всего 1% общей выручки. Вся операционная деятельность осуществляется на территории Российской Федерации.

Группа осуществляет розничную торговлю товарами народного

потребления (продовольственных и непродовольственных) под торговой маркой «Магнит».

Группа осуществляет розничную торговлю через сеть магазинов разного формата, что раскрывает сущность «мультиформатного бизнеса» ПАО «Магнит».

Бизнес-модель ПАО «Магнит» представлена через мультиформатную бизнес-модель, которая представлена 4 направлениями:

- 1) магазины «Магнит «у дома» (первый магазин формата «у дома» открыт в 1998 году);
- 2) гипермаркеты «Магнит» (первый гипермаркет открыт в 2007 году);
- 3) магазины «Магнит Семейный» (выделение формата «Магнит Семейный» произошло в 2012 году);
- 4) магазины косметики «Магнит косметик» (первый магазин косметики открыт в 2010 году).

Структура выручки ПАО «Магнит» за 20XX год от розничной торговли в детализации по магазинам каждого направления бизнес-модели представлена в таблице 22.

Таблица 22 – Структура выручки ПАО «Магнит» за 20XX год от розничной торговли в детализации по мультиформатному бизнесу

Сеть магазинов	Выручка от розничной торговли, 20XX г., млн руб.	Доля от общей суммы выручки, в процентах
Магнит «у дома»	790 157	74
Гипермаркеты Магнит	157 689	15
Магнит семейный	56 911	5
Магнит косметик	64 449	6
Итого	1 069 206	100

Источник: составлено автором по материалам [156].

Из таблицы 22 видно, что преимущественная доля выручки от розничной торговли приходится на выручку сети магазинов «Магнит «у дома» – 74% от общей суммы выручки ПАО «Магнит» за 20XX год от розничной

торговли.

В таблице 23 представлены количественные данные по каждому типу магазинов относительно суммы выручки, количества магазинов и количества покупателей за 20XX год. На основе этих данных приведен расчет средних значений выручки по магазину и суммы среднего чека.

Таблица 23 – Детализация информации по мультиформатному бизнесу ПАО «Магнит»

Сеть магазинов	Выручка 20XX, млн руб.	Общее количество магазинов, шт.	Количество покупателей за 20XX год, млн чел.	Средняя выручка по магазину, 20XX, млн руб.	Средний значение выручки на одного покупателя (средний чек), руб.
Магнит «у дома»	790 157	10 521	3 220	75	245
Гипермаркеты Магнит	157 689	237	262	665	602
Магнит семейный	56 911	194	127	293	448
Магнит косметик	64 449	3 107	208	21	310
Итого	1 069 206	14 059	3 817	76	280

Источник: составлено автором по материалам [156].

Максимальное количество магазинов и количество покупателей за 20XX год приходится на тип сети магазинов «Магнит «у дома».

По показателю средней выручки по магазину и сумме среднего чека в 20XX году лидирует тип сети магазинов «Гипермаркеты Магнит».

ПАО «Магнит» управляет собственной логистической системой. В таблице 24 представлена количественная детализация числа магазинов и распределительных центров, локализованных в Федеральных округах Российской Федерации за 20XX год.

Таблица 24 – Региональная структура магазинов и распределительных центров ПАО «Магнит»

Федеральный округ	Общее количество магазинов	Доля от общего числа, в процентах	Распределительные центры	Доля от общего числа, в процентах
Южный	2 414	17	8	23
Приволжский	4 118	29	9	26
Северо-Кавказский	497	4	1	3
Центральный	3 744	27	9	26
Северо-западный	1 389	10	2	6
Уральский	1 311	9	3	9
Сибирский	586	4	3	9
Итого	14 059	100	35	100

Источник: составлено автором по материалам [156].

Большинство магазинов группы расположено в Приволжском Федеральном округе (29% от общего числа магазинов), в Центральном Федеральном округе (27% от общего числа магазинов) и в Южном Федеральном округе (17% от общего числа магазинов).

Большинство распределительных центров представлены, соответственно, так же: в Приволжском Федеральном округе (26% от общего числа распределительных центров), в Центральном Федеральном округе (26% от общего числа распределительных центров) и в Южном Федеральном округе (23% от общего числа распределительных центров).

Основным видом деятельности ПАО «Магнит» является розничная торговля.

Себестоимость реализации формируется исходя из себестоимости проданных товаров и транспортных расходов. Структура себестоимости реализации представлена в таблице 25. В структуре «Консолидированного отчета о совокупном доходе ПАО «Магнит» за 20XX год» данная статья является доминирующей и формируется, главным образом, за счет расходов, связанных

с приобретением товаров для дальнейшей розничной реализации через торговые сети ПАО «Магнит».

Таблица 25 – Себестоимость реализации ПАО «Магнит» за 20XX год по видам

Себестоимость реализации	20XX год, млн руб.	Доля от общей суммы, в процентах
Себестоимость проданных товаров	753 429	97
Транспортные расходы	25 623	3
Итого	779 053	100

Источник: составлено автором по материалам [156].

Видно, что основная доля себестоимости реализации ПАО «Магнит» приходится на себестоимость проданных товаров – 97% общей суммы себестоимости реализации. Транспортные расходы занимают 3% общей суммы себестоимости реализации.

В структуре «Консолидированного отчета о совокупном доходе ПАО «Магнит» за 20XX год» значительная доля приходится также на общехозяйственные и административные расходы. Их структура представлена в таблице 26.

Таблица 26 – Структура общехозяйственных и административных расходов ПАО «Магнит» за 20XX год

Общехозяйственные и административные расходы	20XX год, млн руб.	Доля от общей суммы, в процентах
1	2	3
Оплата труда	84 088	41
Аренда и коммунальные платежи	56 442	28
Налоги, связанные с оплатой труда	24 130	12
Амортизация ОС	21 951	11
Ремонт и техническое обслуживание	4 349	2
Услуги банков	3 524	2
Налоги, кроме НП	3 195	2
Расходы на охрану	967	<1

Продолжение таблицы 26

1	2	3
Амортизация НМА	606	<1
Резерв по неиспользованным отпускам	-2	<1
Резерв по сомнительной задолженности	-10	<1
Прочие расходы	5 838	3
Итого	205 078	100

Источник: составлено автором по материалам [156].

Общехозяйственные и административные расходы представлены, главным образом, расходами по оплате труда (41% общей суммы общехозяйственных и административных расходов), арендой и коммунальными платежами (28% общей суммы общехозяйственных и административных расходов), налогами, связанными с оплатой труда (12% общей суммы общехозяйственных и административных расходов) и амортизацией основных средств (11% общей суммы общехозяйственных и административных расходов).

Проведенный обзор деятельности ПАО «Магнит» и понимание ключевых параметров его бизнес-модели основан на изучении корпоративной отчетности ПАО «Магнит» за 20XX год.

Далее в целях исследования представлено изучение взаимосвязи существенных статей отчетности и сущности бизнеса объекта исследования.

В целях определения существенных статей отчетности представлен вертикальный и горизонтальный анализ консолидированной финансовой отчетности ПАО «Магнит» за 20XX год.

Анализ проведен для двух форм отчетности: «Консолидированного отчета о финансовом положении» и «Консолидированного отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе».

Анализ отчетности проведен на предмет определения существенных

статей в структуре отчетности и в ее динамике в относительном выражении (вертикальный анализ) и на предмет определения существенных статей и существенной динамики по статьям за период в абсолютном выражении (горизонтальный анализ).

В целях горизонтального анализа проведено сравнение статей отчетности и величины изменения по статьям с показателем существенности.

Для целей вертикального анализа «Консолидированного отчета о финансовом положении» определены доля каждой статьи отчета и доля динамики изменения его статей относительно суммы валюты баланса.

Для целей вертикального анализа «Консолидированного отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе» определены доля каждой статьи отчета и доля динамики изменения его статей относительно суммы выручки (удельный вес в выручке).

Существенными признаны значения, равные либо превышающие 5%.

Расчет существенности и определение порога существенности не имеет единого подхода и основывается на профессиональном суждении.

Для целей горизонтального анализа обеих форм отчетности рассчитана величина среднего уровня существенности для консолидированной финансовой отчетности ПАО «Магнит».

В расчете использовались суммы валюты баланса, капитала, выручки, себестоимости и чистой прибыли.

Расчетные проценты для определения существенности по каждому показателю таковы: 2% от величины валюты баланса, 10% от величины капитала, 2% от величины выручки, 2% от величины себестоимости и 5% от величины чистой прибыли.

Расчет величины среднего уровня существенности представлен в таблице 27. Таким образом, в рамках горизонтального анализа существенными признавались значения, превышающие уровень средней существенности.

Таблица 27 – Расчет среднего уровня существенности для консолидированной финансовой отчетности ПАО «Магнит»

Показатель для расчета	Тыс. руб.	Расчетный процент	Итог, тыс. руб.
Валюта баланса	454 915 486	2	9 098 310
Капитал	196 076 968	10	19 607 697
Выручка	1 074 811 554	2	21 496 231
Себестоимость	-779 052 545	2	15 581 051
Прибыль	54 408 994	5	2 720 450
Средняя существенность			13 700 748

Источник: составлено автором по материалам [155].

Вертикальный и горизонтальный анализ консолидированной финансовой отчетности ПАО «Магнит» за 20XX год в целях определения существенных статей представлен в приложении В.

В результате данного аналитического тестирования форм отчетности были определены следующие существенные статьи консолидированной отчетности ПАО «Магнит»:

- основные средства (64% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);
- запасы (30% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);
- денежные средства и их эквиваленты (4% от валюты баланса 20XX г., сумма исходящего остатка больше уровня существенности);
- эмиссионный доход (9% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);
- нераспределенная прибыль (34% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);
- долгосрочные кредиты и займы (17% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);
- отложенные налоговые обязательства (3% от валюты баланса 20XX-1 г., сумма исходящего остатка больше уровня существенности);
- торговая и прочая кредиторская задолженность – краткосрочная

(18% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);

- дивиденды к выплате (3% от валюты баланса 20XX г., сумма входящего остатка больше уровня существенности);

- краткосрочные кредиты и займы (11% от валюты баланса 20XX г., сумма больше уровня существенности);

- выручка;

- себестоимость реализации (72% от суммы выручки, сумма больше уровня существенности);

- общехозяйственные и административные расходы (18% от суммы выручки, сумма больше уровня существенности);

- расходы по налогу на прибыль (1% от суммы выручки, сумма за 20XX г. больше уровня существенности).

Данные статьи характеризуют сущность деятельности и стратегию развития ПАО «Магнит», приведенную в корпоративной отчетности.

Данные существенные статьи требуют дальнейшего исследования в ходе аудиторской проверки. Данное аналитическое тестирование должно проводиться на этапе планирования аудита для понимания основных аспектов деятельности и сопутствующих рисков в целях определения аудиторского риска, объемов дальнейшего аудита и процедур по существу. Помимо определения направлений дальнейшего аудита данный аналитический тест может быть использован в целях исследования учетной политики.

Определив существенные статьи отчетности и существенную динамику статей отчетности, нужно изучить учетную политику на предмет ее структуры, раскрытия и вносимых в нее изменений. При аудите учетной политики делается вывод «о соответствии реальности ведения учета и составления отчетности экономического субъекта выбранным способам, закрепленным в учетной политике, а также делается вывод о соответствии данных положений учетной политики действующим регламентам» [115]. Помимо этого, учетная политика, расширяя свои границы и функции, должна отражать сущность

деятельности и стратегию функционирования экономического субъекта. Именно исходя из анализа взаимосвязи структуры отчетности и сущности бизнеса экономического субъекта по принципу существенности, можно делать вывод о соответствии принципов формирования и раскрытия учетной политики экономического субъекта сущности его деятельности и выбранной стратегии функционирования – исходя из соответствия структуры учетной политики структуре отчетности.

Также в процессе контроля учетной политики необходимо провести анализ раскрытия выбранных положений учетной политики в составе пояснений к отчетности, что обусловлено требованием необходимости отражения в составе отчетности краткого обзора положений учетной политики, существенно определяющих формирование данной отчетности.

Помимо количественных искажений в ходе проверки аудитор должен оценивать также степень качественных искажений. Недостаточное либо неадекватное описание, формирование и раскрытие учетной политики, несоответствие реальности ведения учета и составления отчетности выбранным принципам учетной политики, а также несоответствие выбранных принципов учетной политики действующим регламентам являются примерами именно качественного искажения, в результате которого пользователи данной отчетности будут введены в заблуждение относительно реальности аспектов бизнеса аудируемого лица. Некорректное раскрытие отчетной информации в виду качественного искажения принципов учетной политики может существенным образом влиять на решения заинтересованных пользователей данной отчетности.

В целях исследования предложена методика контроля учетной политики, основанная на принципе существенности. Именно исследование учетной политики исходя из принципа существенности раскрывает взаимосвязь учетной политики со стратегией развития и с сущностью

деятельности субъекта.

Методика применена к учетной политике в целях бухгалтерского учета ПАО «Магнит».

ПАО «Магнит» является материнской компанией горизонтально интегрированной группы и осуществляет общее руководство деятельностью дочерних и зависимых обществ. Доход формируется, главным образом, от участия в уставных капиталах других организаций (дивиденды от дочерних компаний).

В целях определения существенных статей отчетности представлен вертикальный и горизонтальный анализ бухгалтерской отчетности ПАО «Магнит» за 20XX год. Анализ проведен для двух форм отчетности: «Бухгалтерского баланса» и «Отчета о финансовых результатах».

Расчет существенности и определение порога существенности не имеет единого подхода и основывается на профессиональном суждении.

В целях исследования подход к определению существенных статей бухгалтерской отчетности применялся аналогичным подходу определения существенных статей консолидированной отчетности.

Расчет уровня средней существенности в целях горизонтального анализа бухгалтерской отчетности ПАО «Магнит» представлен в таблице 28.

Таблица 28 – Расчет среднего уровня существенности для бухгалтерской отчетности ПАО «Магнит»

Показатель для расчета	Тыс. руб.	Расчетный процент	Итог, тыс. руб.
Валюта баланса	126 226 733	2	2 524 535
Капитал	63 231 440	10	6 323 144
Выручка	370 517	2	7 410
Себестоимость	-53 836	2	1 077
Прибыль	29 785 206	5	1 489 260
Средняя существенность			2 069 085

Источник: составлено автором по материалам [154].

Вертикальный и горизонтальный анализ бухгалтерской отчетности

ПАО «Магнит» за 20XX год в целях определения существенных статей представлен в приложении Г.

В результате данного аналитического тестирования форм отчетности были определены существенные статьи бухгалтерской отчетности ПАО «Магнит», взятые за основу дальнейшего контроля учетной политики ПАО «Магнит» в целях бухгалтерского учета по принципу существенности.

В первую очередь, согласно предложенной методике, определяются существенные статьи отчетности и делается вывод об их структурном соответствии сущности деятельности и стратегии функционирования аудируемого лица.

Далее изучается документ «Учетная политика» и определяются положения учетной политики, релевантные существенным статьям отчетности, из чего делается вывод о структурном соответствии учетной политики аудируемого лица сущности его деятельности и стратегии функционирования.

Далее в ходе аудиторской проверки определяется соответствие реальности ведения учета положениям действующей учетной политики, а также соответствие выбранных положений действующей учетной политики действующим регламентам.

Также проверяется правильность раскрытия существенных статей отчетности в соответствии с релевантными им ключевыми положениями учетной политики в составе пояснений к отчетности.

Именно исследование учетной политики исходя из принципа существенности статей отчетности раскрывает взаимосвязь учетной политики со стратегией развития и с сущностью деятельности экономического субъекта, а также с ключевыми сопутствующими рисками его бизнеса.

Предложенная методика контроля учетной политики, основанная на принципе существенности статей отчетности, приведена в таблице 29.

Таблица 29 – Методика контроля учетной политики ПАО «Магнит», основанная на принципе существенности статей бухгалтерской отчетности ПАО «Магнит» за 20XX год

Существенная статья отчетности	Соответствие существенной статьи отчетности сущности деятельности и стратегии функционирования	Релевантное положение УП	Соответствие реальности ведения учета и составления отчетности положениям УП	Соответствие выбранных положений УП действующим регламентам	Раскрытие в составе пояснений к отчетности
1	2	3	4	5	6
Финансовые вложения (долгосрочные)	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты бухгалтерского учета»	ДА	ДА	ДА
Дебиторская задолженность	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты бухгалтерского учета»	ДА	ДА	ДА
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов) (краткосрочные)	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты бухгалтерского учета»	ДА	ДА	ДА
Добавочный капитал (без переоценки)	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты бухгалтерского учета»	ДА	ДА	ДА
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты бухгалтерского учета»	ДА	ДА	ДА
Заемные средства (долгосрочные)	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты бухгалтерского учета»	ДА	ДА	ДА
Заемные средства (краткосрочные)	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты бухгалтерского учета»	ДА	ДА	ДА
Кредиторская задолженность	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты бухгалтерского учета»	ДА	ДА	ДА

Продолжение таблицы 29

1	2	3	4	5	6
Выручка	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты бухгалтерского учета»	ДА	ДА	ДА
Себестоимость продаж	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты бухгалтерского учета»	ДА	ДА	ДА
Управленческие расходы	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты бухгалтерского учета»	ДА	ДА	ДА
Доходы от участия в других организациях	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты бухгалтерского учета»	ДА	ДА	ДА
Проценты к получению	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты бухгалтерского учета»	ДА	ДА	ДА
Проценты к уплате	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты бухгалтерского учета»	ДА	ДА	ДА
Прочие доходы	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты бухгалтерского учета»	ДА	ДА	ДА
Прочие расходы	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты бухгалтерского учета»	ДА	ДА	ДА
Текущий налог на прибыль	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты налогового учета»	ДА	ДА	ДА
в том числе ПНО (активы)	ДА	В части раздела УП «Методические аспекты налогового учета»	ДА	ДА	ДА

Источник: составлено автором по материалам [159].

Отдельного внимания в ходе аудиторской проверки требуют оценочные показатели, вне зависимости от их суммы относительно уровня количественной существенности. Оценочные показатели признаются существенными по качественному принципу. Таким образом и учетная политика должна быть проверена на предмет положений, касающихся оценочных показателей. Отражение их в учете и раскрытие в отчетности должно соответствовать положениям учетной политики, сформированной в

соответствии с действующими регламентами.

Учетная политика ПАО «Магнит» содержит положения, касающиеся оценочных показателей и резервов в части «Методические аспекты бухгалтерского учета». Отражение данных показателей в учете и раскрытие их в отчетности за 20XX год является достоверным во всех существенных аспектах.

Учетная политика ПАО «Магнит» на 20XX год в целях бухгалтерского учета сформирована в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации, нормативными актами по бухгалтерскому учету, а также внутренними регламентами ПАО «Магнит» и включает в себя организационно-технический аспект, методический аспект бухгалтерского учета, а также методический аспект налогового учета.

Организационно-технический аспект касается организационных вопросов ведения бухгалтерского и налогового учета, а также внутреннего контроля. Методический аспект бухгалтерского учета охватывает непосредственно принципы бухгалтерского учета. Методический аспект налогового учета охватывает непосредственно принципы налогового учета.

Изученные существенные статьи отчетности и регламентирующие их положения учетной политики делают обоснованной возможность расширения границ учетной политики в соответствии с рассмотренными в первой главе исследования аспектами: налоговым, управленческим и договорным.

Учетная политика в целях налогового учета, учетная политика в целях управленческого учета, а также договорная политика сами по себе могут являться отдельными документами по методологии и регламентации соответствующих направлений деятельности экономического субъекта. Но, помимо этого, данные аспекты можно выделить внутри структуры учетной политики непосредственно в целях бухгалтерского учета.

Так, в рамках существующего документа ПАО «Магнит» «Учетная политика в целях бухгалтерского учета» можно выделить налоговый, управленческий и договорный аспект. Выделенные в результате приведенного

исследования существенные статьи отчетности можно отнести к данным аспектам следующим образом:

- Налоговый аспект (текущий налог на прибыль, в том числе постоянные налоговые обязательства (активы) – что соответствует выделенному ПАО «Магнит» разделу «Методические аспекты налогового учета»).

- Управленческий аспект (касается всех существенных статей отчетности: финансовые вложения (долгосрочные), дебиторская задолженность, финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов) (краткосрочные), добавочный капитал (без переоценки), нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), заемные средства (долгосрочные), заемные средства (краткосрочные), кредиторская задолженность, выручка, себестоимость продаж, управленческие расходы, доходы от участия в других организациях, проценты к получению, проценты к уплате, прочие доходы, прочие расходы, текущий налог на прибыль, в том числе постоянные налоговые обязательства (активы)).

- Договорной аспект (финансовые вложения (долгосрочные), дебиторская задолженность, финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов) (краткосрочные), заемные средства (долгосрочные), заемные средства (краткосрочные), кредиторская задолженность).

Выделенные аспекты не заменяют методологический аспект учетной политики. Они являются способом расширения границ учетной политики в целях корпоративного управления, раскрывая структуру учетной политики в соответствии с сущностью аспекта и интересами пользователей.

Именно выделение внутри учетной политики для целей бухгалтерского учета налогового, управленческого и договорного аспектов будет показывать раскрытие стейкхолдерской теории через структуру учетной политики.

Взаимосвязь интересов пользователей отчетности с ключевыми положениями учетной политики будет раскрываться через взаимосвязь существенных положений учетной политики с существенными статьями отчетности. Данная взаимосвязь раскрывается именно посредством «методики

контроля учетной политики, основанной на принципе существенности статей отчетности» [115].

Данная методика контроля учетной политики, основываясь на принципе существенности, раскрывает правильность, рациональность и обоснованность выбранных способов ведения учета и составления отчетности в соответствии с особенностями деятельности экономического субъекта.

При планировании аудита и в ходе дальнейшей аудиторской проверки необходимо помимо количественного показателя существенности учитывать ее качественный аспект.

Недостаточное либо необоснованное формирование и описание учетной политики является примером качественного искажения отчетности, а именно: несоответствие учетной политики экономического субъекта сущности и стратегии его деятельности может расцениваться аудитором как результат недобросовестных действий со стороны аудируемого лица.

Расширяя свои границы и функции через налоговый, управленческий и договорной аспекты учетная политика должна становиться инструментом корпоративного управления в целях исполнения единой стратегии функционирования и развития корпорации как интегрированной группы.

Задача материнской компании в целях исполнения единой стратегии функционирования корпорации как интегрированной группы – гармонизация учетных политик отдельных участников корпоративных отношений в целях оптимизации их индивидуального участия в едином воспроизводственном процессе учетными методами, активно используя при этом методику контроля учетной политики, основанную на принципе существенности статей отчетности, являющуюся фактором обеспечения достоверности отчетности во всех существенных аспектах.

## Заключение

В соответствии с поставленными задачами, основные положения исследования сгруппированы в четыре блока вопросов.

Первая группа вопросов связана с анализом направлений развития и совершенствования отчетности в виду инновационного развития экономики и обоснованием новых требований к учетной политике в виду эволюции отчетности [116].

В процессе инновационного развития экономики происходят процессы глобализации, интеграции, институциональные изменения среды функционирования, влияющие «на развитие экономических отношений и деятельность экономических субъектов. Экономические субъекты рассматриваются не как обособленные единицы бизнес-пространства, они рассматриваются в широте своих хозяйственных взаимосвязей и сопутствующих рисков. Границы отчетности экономических субъектов расширяются до границ его бизнеса» [113]. Фокус внимания в отчетности смещается с итоговых фактических показателей финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов в сторону данных о факторах создания стоимости их бизнеса с учетом сопутствующих рисков, наделяя учет прогнозными функциями.

Возникает объективная необходимость совершенствования учетного процесса, адаптированного под специфику развития экономических отношений в условиях развития инновационной экономики.

Эволюция отчетности – это динамический процесс, обусловленный изменениями среды функционирования экономических субъектов, а также меняющимися требованиями к информации, необходимой стейкхолдерам. Учет интересов стейкхолдеров и раскрытие в отчетности разного рода информации, направленной на разные информационные группы пользователей, отражают стейкхолдерскую теорию и институциональный подход на практике ведения бизнеса и обуславливают эволюцию парадигм отчетности и развитие новых моделей отчетности в условиях меняющейся

среды функционирования.

Тенденции развития отчетности вызваны необходимостью расширения ее границ и необходимостью выхода за рамки стандартизированной модели отчетности подтверждающего характера. Объективная необходимость ориентации на интересы разных групп пользователей отчетности, необходимость сочетания финансовой и нефинансовой информации, а также необходимость наделения учета прогнозными функциями являются идеологической причиной эволюции парадигм отчетности и развития новых моделей отчетности.

Расширение границ отчетности и повышающиеся требования к раскрытию информации, содержащейся в отчетности, обуславливают «необходимость расширения границ учетной политики и совершенствования ее аспектов. На развитие учетной политики влияют те же факторы, которые определяют развитие отчетности» [116].

«Традиционными аспектами учетной политики являются организационный, технический и методический, которые сами по себе находятся в состоянии постоянного совершенствования в целях обеспечения развития экономического субъекта учетными методами» [113].

В процессе развития экономических отношений появляются новые аспекты учетной политики (управленческий, налоговый и договорной), связанные с повышением корпоративности отчетности в условиях развития бизнеса. Данные аспекты, наделяя учетную политику функциями инструмента корпоративного управления, регулируют отношения участников воспроизводственного процесса учетными методами.

Регламентируя учетными методами и спецификой договорных отношений (договорной аспект) взаимодействие материнской компании с дочерними и зависимыми, а также взаимодействие отдельных юридических лиц и различных структурных подразделений корпорации, происходит управление воспроизводственным процессом (управленческий аспект) и налогообложением (налоговый аспект) корпорации как интегрированной

группы.

Совершенствование традиционных аспектов учетной политики и развитие новых аспектов учетной политики определяются управленческими целями и служат функциям корпоративного управления, в результате чего происходит «выбор наиболее эффективных форм взаимодействия участников воспроизводственного процесса посредством учетных методов и проработанной регламентации корпоративного учетного процесса» [116].

Вторая группа вопросов связана с выявлением особенностей корпоративной структуры как объекта исследования в контексте эволюции экономических отношений и определением роли учетной политики в системе корпоративного управления [114].

Развитие экономических отношений, углубление понятия корпоративности и усиление влияния хозяйственных взаимосвязей и договорных отношений на результаты деятельности экономических субъектов приводят к необходимости консолидации воспроизводственного процесса и отражения в отчетности процесса создания стоимости бизнеса в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной временной перспективе с учетом сопутствующих бизнес-рисков.

Учетная политика, следуя тенденциям развития отчетности, должна расширять свои границы, становясь инструментом корпоративного управления, регулируя учетными методами вовлеченность отдельных участников корпоративных отношений в единый воспроизводственный процесс.

Экономические субъекты рассматриваются не обособленно друг от друга, а в широте своих хозяйственных взаимосвязей и сопутствующих рисков. Элементы корпоративности появляются внутри отдельных юридических лиц, что обусловлено усилением влияния хозяйственных взаимосвязей и договорных отношений на финансовые результаты деятельности. При этом именно корпорации максимальным образом следует всем тенденциям развития, направленным на повышение своей

привлекательности для стейкхолдеров.

В условиях развития современной инновационной экономики корпорации являются базовой формой организации бизнеса, основанной на долевой собственности, и характеризуются разделением функции владения и функции управления. Корпорация представляет собой группу юридических лиц, объединенных между собой общим органом управления и имеющих общую цель функционирования и единую стратегию развития, определяющую вовлеченность отдельных участников корпоративных отношений в единый воспроизводственный процесс.

Процесс консолидации капитала расширяется до понятия консолидации воспроизводственного процесса, по результатам которого формируется интегрированная отчетность, презентующая процесс создания стоимости бизнеса во временной перспективе с учетом сопутствующих рисков. Тенденция расширения границ отчетности актуализирует необходимость расширения границ учетной политики корпоративной структуры как интегрированной группы посредством выделения управленческого, налогового и договорного аспектов и наделения ее функциями инструмента корпоративного управления. Происходит выбор наиболее эффективных форм взаимодействия материнской компании с дочерними и зависимыми, а также структурных подразделений между собой за счет повышения эффективности учетного процесса и его должной регламентации. Возникают новые требования к учетной политике в процессе развития корпоративных отношений, обусловленные целями корпоративного управления.

«Сущность любого процесса определяется его функциями. Функциями процесса управления являются: планирование, организация, мотивация, контроль и координация. Учетная политика, расширяя свои границы и становясь инструментом корпоративного управления, регулирует корпоративные отношения и взаимодействие участников воспроизводственного процесса, раскрывая свои аспекты в выполнении функций корпоративного планирования, организации, мотивации, контроля и

координации» [115] посредством учетных методов и должной проработанной регламентации учетного процесса корпоративных структур.

Расширение границ учетной политики, обусловленное развитием экономических отношений в условиях развития инновационной экономики, связано именно с управленческими целями. Развитие понятия консолидации и расширение ее границ от консолидации капитала до консолидации воспроизводственного процесса создает объективную необходимость организации эффективной системы управления взаимодействием участников воспроизводственного процесса корпоративных структур. Через должную проработанность и раскрытие своих аспектов учетная политика становится эффективным инструментом корпоративного управления, регулирующим взаимодействие участников воспроизводственного процесса учетными методами.

Третья группа вопросов связана с обоснованием уровневой структуры учетной политики, релевантной разным уровням корпоративного управления [113].

Для достижения запланированных результатов деятельности и исполнения единой стратегии функционирования, корпорации, являясь сложной интегрированной структурой, нуждаются в качественном корпоративном управлении на всех уровнях своего функционирования [114].

«Уровни функционирования корпорации как интегрированной структуры можно разделить на два принципиальных направления: функционирование на уровне отдельных юридических лиц, входящих в состав корпорации, и функционирование на уровне консолидированной группы. При этом процесс консолидации для решения современных задач расширяет свои границы с определения периметра консолидации по принципу объединения капиталов до определения периметра консолидации по принципу единства воспроизводственного процесса. Актуальность консолидации по принципу единства воспроизводственного процесса обусловлена развитием корпоративности и усилением влияния хозяйственных связей и договорных

отношений на результаты деятельности» [113]. Консолидация воспроизводственного процесса является идеологической основой тенденции развития новых моделей отчетности в виду необходимости презентации стейкхолдерам процесса создания стоимости бизнеса во временной перспективе с учетом сопутствующих рисков. «Консолидация по принципу единства воспроизводственного процесса является сутью процесса корпоративной интеграции».

«Корпоративная учетная политика должна иметь уровневый подход к своему формированию и раскрытию, соответствующий уровням корпоративного управления и отчетности, формируемой на каждом корпоративном уровне, а именно:

- 1) учетная политика отдельных юридических лиц, входящих в состав консолидированной группы;
- 2) учетная политика группы, консолидированной по принципу единства капиталов;
- 3) учетная политика группы, консолидированной по принципу единства воспроизводственного процесса» [113].

В целях исполнения единой стратегии функционирования и достижения поставленных целей бизнеса, корпорации нуждаются в эффективном корпоративном управлении на всех уровнях своего функционирования. Особую актуальность приобретают инструменты корпоративного управления, адаптированные под условия современной экономики и турбулентность среды функционирования. «Учетная политика, расширяя свои границы и функции, должна становится именно таким инструментом корпоративного управления, регулирующим вовлеченность отдельных участников корпоративных отношений в единый воспроизводственный процесс учетными методами и должной проработанной регламентацией корпоративного учетного процесса» [114].

Становясь инструментом корпоративного управления, каждый уровень корпоративной учетной политики должен соответствовать определенному

уровню корпоративного управления. Уровневый подход к формированию и к контролю корпоративной учетной политики является залогом повышения эффективности всей системы корпоративного управления.

В условиях развития современной инновационной экономики происходит расширение границ привычных экономических понятий. Расширение границ учетной политики связано с расширением границ отчетности, что обусловлено необходимостью ее выхода за рамки стандартизированной формы предоставления информации, необходимой стейкхолдерам, и в управленческих целях.

Уровневый подход к формированию корпоративной учетной политики, соответствующий разным уровням корпоративной отчетности и разным уровням корпоративного управления, предполагает разную степень регламентации своих положений. Тенденция развития новых моделей отчетности связана с расширением границ отчетности, выходящей за рамки стандартизированной. Тенденции развития отчетности определяют тенденции развития учетной политики. Соответственно, учетная политика, ориентируясь на тенденции развития отчетности, выходящей за рамки стандартизированной, расширяет свои границы за счет разработки нестандартизированных положений в целях подготовки нестандартизированной отчетности.

Уровень отчетности отдельных юридических лиц, входящих в состав консолидированной группы, является самым регламентируемым и стандартизированным. «Юридические лица руководствуются Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 г. Выбранные способы ведения учета и составления отчетности должны быть закреплены в учетной политике и применяться последовательно» [113]. Учетная политика формируется и раскрывается в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

«Уровень отчетности группы, консолидированной по капиталам, является также регламентируемым и стандартизированным в соответствии с Федеральным законом № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой

отчетности» от 27.07.2010 и МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность». Консолидированная отчетность составляется в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. В международной нормативной базе используются МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», раскрывающий вопросы, связанные с формированием учетной политики и изменениями, вносимыми в учетную политику, и МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», разъясняющий вопросы, связанные с раскрытием положений учетной политики в отчетности» [113].

Уровень отчетности группы, консолидированной по воспроизводственному процессу, является идеологической основой тенденции развития интегрированной отчетности, выходящей за рамки стандартизированной модели отчетности, и является нерегламентированным федеральными и отраслевыми стандартами.

Нестандартизированные положения отчетности, связанные с консолидацией воспроизводственного процесса, предполагают нестандартизированный подход к формированию соответствующего уровня учетной политики.

Нестандартизированный уровень учетной политики связан с определением порядка взаимоотношений участников воспроизводственного процесса и определением их доли вовлеченности в единый процесс воспроизводства учетными методами. Материнская компания определяет долю пропорциональной вовлеченности дочерних и зависимых компаний в единый воспроизводственный процесс, а также регулирует отношения отдельных структурных подразделений между собой учетными методами и согласованием учетных политик отдельных юридических лиц, входящих в состав консолидированной группы.

«Нестандартизированные положения корпоративной учетной политики, по существу, являются регламентом построения бизнес-процессов корпорации и должны быть разработаны исходя из профессионального

суждения в соответствии с внутренними методами контроля и подчиняться управленческим целям» [113].

Корпоративная учетная политика должна разрабатываться исходя из уровней корпоративной отчетности и включать в себя стандартизированные и нестандартизированные регламенты построения корпоративного учетного процесса, основанного на организационной специфике корпорации в разрезе бизнес-процессов и сопутствующих им рисков.

Расширяя свои границы от учетного процесса отдельного юридического лица до учетного процесса корпорации как интегрированной группы, учетная политика становится регламентом корпоративных отношений и инструментом корпоративного управления.

Четвертая группа вопросов связана с выявлением форм взаимосвязи учетной политики и системы внутреннего контроля интегрированной группы и обоснованием риск-ориентированного подхода к организации учетно-контрольного процесса [115].

Риск-ориентированный подход должен являться основой организации учетно-контрольных процессов экономического субъекта, направленных на формирование риск-ориентированной отчетности, отвечающей современным требованиям бизнеса. Тенденции развития новых моделей отчетности связаны с необходимостью предоставления информации стейкхолдерам о процессе создания стоимости бизнеса во временной перспективе с учетом сопутствующих рисков.

Информация о корпоративном управлении и управлении рисками является неотъемлемой частью корпоративной отчетности. Корпоративное управление является нефинансовым фактором создания стоимости бизнеса. А процесс управления рисками должен быть интегрирован в целостность процесса корпоративного управления.

Учетная политика в процессе расширения своих границ и функций становится действенным инструментом корпоративного управления. Подчиняясь целям корпоративного управления, учетная политика,

соответственно, должна иметь риск-ориентированный подход как идеологическую основу своего формирования и раскрытия. Формирование и раскрытие риск-ориентированной учетной политики будет являться методом реализации стратегии риск-менеджмента учетными методами. Учетная политика, расширяя свои границы, становится инструментом корпоративного управления, а внутренний контроль является одной из ключевых функций корпоративного управления [115].

С системой внутреннего контроля учетная политика может быть связана через свою роль в целевой направленности категорий контроля, а именно: учетная политика в процессе обеспечения требования эффективности и результативности деятельности; учетная политика в процессе обеспечения требования достоверности и своевременности отчетности; учетная политика в процессе обеспечения требования соблюдения применимого законодательства.

«Взаимосвязь учетной политики и внутреннего контроля обеспечивается через определение основных точек контроля, основанных на ключевых рисковых зонах деятельности корпорации, что подтверждает актуальность риск-ориентированной идеологии формирования и раскрытия учетной политики и риск-ориентированной идеологии постановки системы внутреннего контроля экономического субъекта» [115].

Система внутреннего контроля должна быть интегрирована с принципами учетной политики, так как именно ее положения определяют внутрифирменные принципы учета. Это позволяет оценивать качество организации системы внутреннего контроля как для внутренних целей корпорации, так и для аудиторских целей.

Тенденции расширения границ отчетности определяют новые требования к аудиторским услугам. Аудит отчетности экономических субъектов расширяется до процесса аудита их бизнеса. Актуальность тенденции перехода от аудита отчетности к аудиту бизнеса подтверждается новыми требованиями к аудиторскому заключению, обозначенными

международными стандартами аудита, а именно: включению в него ключевых вопросов аудита, которые соотносятся с ключевыми рисками бизнеса.

Учетная политика, «являющаяся регламентирующей основой организации учетного процесса экономического субъекта, должна иметь риск-ориентированную идеологию своего формирования и раскрытия. Контроль учетной политики должен быть организован также исходя из риск-ориентированного подхода и базироваться на принципе существенности статей отчетности» [115].

Существенные статьи отчетности максимально характеризуют сущность деятельности экономического субъекта и «являются главными объектами внутреннего контроля, а также аудита. Положения учетной политики, регламентирующие порядок отражения в учете и раскрытия в отчетности информации, аккумулирующей данные существенные статьи, являются ключевыми положениями учетной политики экономического субъекта» [115].

На основании риск-ориентированного подхода к контролю учетной политики предложена риск-ориентированная методика контроля учетной политики, основанная на принципе существенности статей отчетности.

Целью методики является контроль формирования и раскрытия ключевых положений учетной политики, соотносящихся с существенными статьями отчетности, которые являются ключевыми в структуре отчетности экономического субъекта и соответствуют ключевым аспектам его деятельности и ключевым сопутствующим рискам.

Методика контроля учетной политики, основанная на принципе существенности статей отчетности, включает в себя следующие действия:

- 1) расчет уровня существенности на основании профессионального суждения;
- 2) определение существенных статей отчетности на основании вертикального и горизонтального анализа отчетности;
- 3) анализ структуры отчетности на соответствие существенных

статей отчетности сущности деятельности и стратегии функционирования;

4) выявление положений учетной политики, релевантных существенным статьям отчетности;

5) анализ соответствия реальности ведения учета и составления отчетности выбранным положениям учетной политики;

6) анализ соответствия выбранных положений учетной политики действующим регламентам;

7) анализ раскрытия выбранных положений учетной политики в составе пояснений к отчетности [115].

Понятие существенности напрямую связано с понятием ключевых рисков. Статьи отчетности, признанные существенными в соответствии с профессиональным суждением, максимально характеризуют сущность деятельности экономического субъекта и максимально связаны с ключевыми рисками бизнеса. Статьи отчетности, признанные существенными, соотносятся с ключевыми вопросами аудита, основанными на ключевых рисках бизнеса и подлежащими раскрытию в аудиторском заключении в соответствии с международными стандартами аудита. «Положения учетной политики, регламентирующие данные существенные статьи отчетности, являются ключевыми в структуре учетной политики и соотносятся с сущностью деятельности экономического субъекта и со стратегией его развития» [115].

Предложенная риск-ориентированная методика должна служить целям как внутреннего контроля экономического субъекта, так и аудиторским целям. Методика должна обеспечивать разумную уверенность в том, что организованная система ведения учета и составления отчетности экономического субъекта во всех существенных аспектах соответствует положениям принятой учетной политики, которая, в свою очередь, сформирована в соответствии с действующими регламентами и соответствует сущности деятельности и стратегии функционирования экономического субъекта.

В качестве объектов исследования выбраны корпорации разного типа групповой структурной интеграции: ПАО «Лукойл» и ПАО «Магнит» – лидеры бизнеса частного сектора экономики по показателю чистой выручки за базисный год (20XX) в нефтегазовой и торговой отрасли, соответственно.

К выбранным объектам исследования разного типа корпоративной интеграции применена методика контроля учетной политики, основанная на принципе существенности статей отчетности.

Именно исследование учетной политики исходя из принципа существенности статей отчетности раскрывает взаимосвязь учетной политики с сущностью деятельности и стратегией развития экономического субъекта, а также с ключевыми сопутствующими рисками его бизнеса.

Контроль учетной политики, основанный на принципе существенности статей отчетности, является фактором обеспечения достоверности отчетности во всех существенных аспектах.

## Список литературы

### Нормативно-правовые акты

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая [принят Государственной Думой 21 октября 1994 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_5142/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/) (дата обращения: 19.09.2020).
2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая [принят Государственной Думой 16.07.1998]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата обращения: 08.10.2020).
3. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете: федеральный закон [принят Государственной Думой 22 ноября 2011 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/) (дата обращения: 26.04.2021).
4. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете: федеральный закон [принят Государственной Думой 21 ноября 1996 года. Утратил силу]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12441/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12441/) (дата обращения: 26.04.2021).
5. Российская Федерация. Законы. Об акционерных обществах: федеральный закон [принят Государственной Думой 24 ноября 1995 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_8743/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8743/) (дата обращения: 11.11.2020).

6. Российская Федерация. Законы. Об аудиторской деятельности: федеральный закон [принят Государственной Думой 24 декабря 2008 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/) (дата обращения: 17.05.2021).

7. Российская Федерация. Законы. О консолидированной финансовой отчетности: федеральный закон [принят Государственной Думой 7 июля 2010 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_103021/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/) (дата обращения: 07.04.2021).

8. Российская Федерация. Законы. О безопасности: федеральный закон [принят Государственной Думой 7 декабря 2010 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_108546/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_108546/) (дата обращения: 16.02.2021).

9. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в федеральный закон «О бухгалтерском учете»: федеральный закон [принят Государственной Думой 7 июля 2017 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_220280/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220280/) (дата обращения: 23.09.2020).

10. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Приказ Минфина России от 2 июля 2010 года № 66н]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_103394/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/) (дата обращения: 24.05.2021).

## Стандарты

11. ГОСТ Р ИСО 31000-2019. Менеджмент риска. Принципы и руководство: национальный стандарт Российской Федерации : издание официальное : утвержден и введен в действие Приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 10 декабря 2019 г. № 1379-ст : введен взамен ГОСТ Р ИСО 31000-2010 : дата введения 01.03.2020 / Разработан Федеральным государственным унитарным предприятием «Российский научно-технический центр информации по стандартизации, методологии и оценке соответствия». – Москва : Стандартинформ, 2020. – V. 14. [1] с. ; 29 см. – 1 экз. – Текст : непосредственный.

12. ГОСТ Р ИСО/МЭК 31010-2011. Менеджмент риска. Методы оценки риска: национальный стандарт Российской Федерации : издание официальное : утвержден и введен в действие Приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 1 декабря 2011 г. № 680-ст. : введен впервые : дата введения 01.12.2012 / Разработан Федеральным государственным унитарным предприятием «Российский научно-технический центр информации по стандартизации, методологии и оценке соответствия». – Москва : Стандартинформ, 2020. – V. 70. [1] с. ; 29 см. – 146 экз. – Текст : непосредственный.

13. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99) «Бухгалтерская отчетность организаций» [Приказ Минфина России от 6 июля 1999 года № 43н]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/) (дата обращения: 12.04.2021).

14. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/2008) «Учетная политика организации» [Приказ Минфина России от 6 октября 2008 года № 106н]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81164](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164)

/2d52707f5a4d5314b9e470a9bf59cb826ec848dd/ (дата обращения: 20.04.2021).

15. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/98) «Учетная политика организации» [Приказ Минфина России от 9 декабря 1998 года. № 60н. Утратил силу]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_21509/9065ff861e768d862a464978ed7ba75e4e8e853a/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21509/9065ff861e768d862a464978ed7ba75e4e8e853a/) (дата обращения: 20.04.2021).

16. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/94) «Учетная политика предприятия» [Приказ Минфина России от 28 июля 1994 года № 100. Утратил силу]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_4192/ae2d37911defc5ce73304489d99bd01fa0146662/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_4192/ae2d37911defc5ce73304489d99bd01fa0146662/) (дата обращения: 20.04.2021).

17. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 21/2008) «Изменение оценочных значений» [Приказ Минфина России от 6 октября 2008 года № 106н]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81164/e09ee5157fad106e9cd54499a0b8ed2b424ef87b/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/e09ee5157fad106e9cd54499a0b8ed2b424ef87b/) (дата обращения: 19.05.2021).

18. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 22/2010) «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» [Приказ Минфина России от 28 июня 2010 года № 63н]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_103309/1aa20a59e12e7573199d042041332d47f3d5edbb/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103309/1aa20a59e12e7573199d042041332d47f3d5edbb/) (дата обращения: 19.05.2021).

19. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS 1) «Представление финансовой отчетности» [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н] – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193588/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/) (дата обращения: 08.10.2021).

20. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS 7) «Финансовые инструменты: раскрытие информации» [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193678/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193678/) (дата обращения: 18.10.2021).

21. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS 8) «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193534/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193534/) (дата обращения: 08.10.2021).

22. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS 10) «Консолидированная финансовая отчетность» [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193739/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193739/) (дата обращения: 08.10.2021).

23. Международный стандарт аудита (МСА 200) «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_206992/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_206992/) (дата обращения: 24.05.2021).

24. Международный стандарт аудита (МСА 230) «Аудиторская

документация» [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2016 № 207н]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207289/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207289/) (дата обращения: 24.05.2021).

25. Международный стандарт аудита (МСА 240) «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности» [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_206993/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_206993/) (дата обращения: 24.05.2021).

26. Международный стандарт аудита (МСА 260) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2016 № 207н]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207280/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207280/) (дата обращения: 24.05.2021).

27. Международный стандарт аудита (МСА 265) «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля» [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_206942/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_206942/) (дата обращения: 24.05.2021).

28. Международный стандарт аудита (МСА 315) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» [введен в действие на территории

Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_206942/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_206942/) (дата обращения: 24.05.2021).

29. Международный стандарт аудита (МСА 700) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2016 № 207н]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207299/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207299/) (дата обращения: 24.05.2021).

30. Международный стандарт аудита (МСА 701) «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2016 № 207н]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207300/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207300/) (дата обращения: 24.05.2021).

#### Научная литература, монографии, учебники

31. Адамс, Р. Основы аудита / Р. Адамс ; перевод с английского Я.В. Соколова / под редакцией Я.В. Соколова. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с. – ISBN 5-85177-011-2.

32. Азарская, М.А. Аудит: теория и методология : учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / О.А. Миронова, М.А. Азарская. – 3-е издание, исправленное и дополненное. – Москва : Омега-Л, 2007. – 247 с. – ISBN 978-5-365-00699-7.

33. Алборов, Р.А. Выбор учетной политики предприятия в 1997 году. Принципы и практические рекомендации / Р.А. Алборов. –

2-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : ДИС, 1997. – 128 с. – ISBN 5-86509-023-2.

34. Алборов, Р.А. Основы аудита: учебное пособие / Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий, С.М. Концевая. – Москва : Издательство «Дело и Сервис», 2001. – 223 с. – ISBN 5-8018-0104-9.

35. Аренс, Л. Аудит / Л. Аренс, Дж. Лоббек ; перевод с английского Я.В. Соколов ; главный редактор серии профессор Я.В. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 1995. – 560 с. – ISBN 5-279-01213-0.

36. Бакаев, А.С. Учетная политика предприятия / А.С. Бакаев, Л.З. Шнейдман. – 2-е издание, переработанное. – Москва : Бухгалтерский учет, 1995. – 112 с. – ISBN 5-85428-041-8.

37. Балакирева, Н.М. Учетная политика : практическое руководство / Н.М. Балакирева, И.Э. Гущина. – Москва : ФБК-ПРЕСС, 2004. – 342 с. – ISBN 5-88103-129-6.

38. Бариленко, В.И. Основы бизнес-анализа : учебное пособие / В.И. Бариленко, В.В. Бердников, Р.П. Булыга [и др.] : под редакцией В.И. Бариленко. – Москва : КНОРУС, 2014. – 272 с. – ISBN 978-5-406-03139-1.

39. Бодрова, Т.В. Налоговый учет и формирование учетной политики для целей налогообложения : научное издание / Т.В. Бодрова, Ю.В. Силантьев. – Москва : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2006. – 260 с. – ISBN 5-94798-825-9.

40. Булыга, Р.П. Аудит : учебник для студентов высшего профессионального образования, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и для подготовки бакалавров по направлениям подготовки «Экономика», «Менеджмент» (профиль «Управленческий и финансовый учет») / Р.П. Булыга : под редакцией Р.П. Булыги. – 2-е издание, переработанное и дополненное – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 431 с. – ISBN 978-5-238-02224-6.

41. Булыга, Р.П. Аудит : учебник / Р.П. Булыга, М.В. Мельник, В.В. Дворецкая, А.Н. Амерсланова и [др.] : под редакцией Р.П. Булыги. – 5-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2019. – 455 с. – ISBN 978-5-238-03259-7.

42. Булыга, Р.П. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития : монография / Р.П. Булыга, М.В. Мельник ; под редакцией профессора Р.П. Булыги. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 263 с. – 3000 экз. – ISBN 978-5-238-02383-0.

43. Булыга, Р.П. Инновационные направления и процедуры аудита и контроля : учебник / Р.П. Булыга. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2018. – 159 с. – ISBN 978-5-238-03055-5.

44. Бычкова, С.М. Контроль качества аудита / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова. – Москва : Эксмо, 2008. – 208 с. – ISBN 978-5-699-23938-2.

45. Бычкова, С.М. Практический аудит / С.М. Бычкова, Т.Ю. Фомина ; под редакцией С.М. Бычковой. – Москва : Эксмо, 2009. – 230 с. – ISBN 978-5-699-33275-5.

46. Бычкова, С.М. Риски в аудиторской деятельности / С.М. Бычкова, Н.Н. Растамханова ; под редакцией профессора С.М. Бычковой. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 416 с. – ISBN 5-279-02500-3.

47. Бычкова, С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика / С.М. Бычкова. – Санкт-Петербург : Издательство «Лань», 2000. – 320 с. – ISBN 5-8114-0234-1.

48. Бычкова, С.М. Бухгалтерское дело : учебное пособие / С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова ; под редакцией С.М. Бычковой. – Москва : Эксмо, 2008. – 336 с. – ISBN 978-5-699-23985-6.

49. Вахрушина, М.А. / Международные стандарты финансовой отчетности : учебник для студентов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит» / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова ; под редакцией М.А. Вахрушиной. – 2-е издание. – Москва : Издательство «Омега-Л», 2011. –

571 с. – ISBN 978-5-370-01916-6.

50. Вахрушина, М.А. Стратегический управленческий учет / М.А. Вахрушина, М.И. Сидорова, Л.И. Борисова. – Москва : Рид Групп, 2011. – 868 с. – ISBN 978-5-4252-0040-2.

51. Вылкова, Е.С. Налоговое планирование : учебник для магистров / Е.С. Вылкова. – Москва : Издательство Юрайт, 2012. – 639 с. – ISBN 978-5-9916-0953-1.

52. Герасимова, Е.Б. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия / М.В. Мельник, Е.Б. Герасимова. – Москва : Издательство «Форум», 2020. – 208 с. – ISBN 978-5-00091-425-0.

53. Голосов, О.В. Аудит: концепция, проблемы, стандарты, контроль, эффективность, кризис : учебное пособие / О.В. Голосов, Е.М. Гутцайт. – Москва : Бухгалтерский учет, 2005. – 512 с. – ISBN отсутствует.

54. Гришкина, С.Н. Формирование учетной политики в различных хозяйствующих субъектах / С.Н. Гришкина, О.В. Рожнова. – Москва : Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации, 2000. – 126 с. – ISBN 5-7942-0238-6.

55. Гуккаев, В.Б. Учетная политика организации. – 3-е издание, переработанное и дополненное / В.Б. Гуккаев. – Москва : Бератор-Пресс, 2004. – 283 с. – ISBN 5-9531004-1-8.

56. Данилевский, Ю.А. Аудит : учебное пособие – 2-е издание, переработанное и дополненное / Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова. – Москва : ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 431 с. – ISBN 5-88103-070-2.

57. Дефлиз, Ф.Л. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О’Рейлли, М.Б. Хирш ; перевод с английского С.М. Бычковой ; под редакцией Я.В. Соколова. – Москва : Аудит; ЮНИТИ, 1997. – 541 с. – ISBN 5-85177-002-3.

58. Иванова, Е.И. Аудит эффективности в рыночной экономике : учебное пособие / М.В. Мельник, В.И. Шлейников ; под редакцией

С.И. Гайдаржи. – Москва : КноРус, 2009. – 328 с. – ISBN 978-5-390-00302-2.

59. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник – 2-е издание, переработанное и дополненное / В.Б. Ивашкевич. – Москва : Магистр, 2011. – 576 с. – ISBN 978-5-9776-0069-9.

60. Ивашкевич, В.Б. Практический аудит : учебное пособие / В.Б. Ивашкевич. – Москва : Магистр: ИНФРА-М, 2011. – 286 с. – ISBN 978-5-9776000-9-5.

61. Каморджанова, Н.А. Бухгалтерский финансовый учет / Н.А. Каморджанова, И.В. Карташова. – Москва : Питер, 2018. – 464 с. – ISBN 978-5-4461-0623-3.

62. Каморджанова, Н.А. Развитие интегрированной системы учета и отчетности: методология и практика : монография / Н.А. Каморджанова [и др.] : под общей редакцией Н.А. Каморджановой. – Москва : Проспект, 2015. – 192 с. – 1000 экз. – ISBN 978-5-392-18836-9.

63. Каширская, Л.В. Концепция аудита XXI века. Вектор развития : монография / Л.В. Каширская, А.А. Ситнов. – Москва : Юнити-Дана, 2019. – 272 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-238-03180-4.

64. Кеворкова, Ж.А. Внутренний аудит : учебное пособие / Г.А. Ахматова, Т.П. Карпова, А.А. Савин ; под редакцией Ж.А. Кеворковой. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 319 с. – ISBN 978-5-238-02333-5.

65. Керимов, В.Э. Бухгалтерский финансовый учет / В.Э. Керимов. – Москва : Дашков и К, 2015. – 686 с. – ISBN 978-5-394-02312-5.

66. Кондраков, Н.П. Учетная политика организаций на 2008 год: в целях бухгалтерского, финансового, управленческого и налогового учета / Н.П. Кондраков. – Москва : Эксмо, 2008. – 338 с. – ISBN 978-5-699-23115-7.

67. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : учебник для вузов / Н.П. Кондраков. – Москва : Велби, 2006. – 442 с. – ISBN 5-482-00772-3В.

68. Крутякова, Т.Л. Учетная политика 2016: бухгалтерская и налоговая / Т.Л. Крутякова. – Москва : АйСиГрупп, 2016. –

216 с. – ISBN 978-5-9907468-1-7.

69. Кун, Т. Структура научных революций / Т. Кун ; перевод с английского В.Ю. Кузнецова / под редакцией В.Ю. Кузнецова. – Москва : Издательство АСТ, 2001. – 608 с. – ISBN 5-17-010707-2.

70. Кутер, М.И. Введение в бухгалтерский учет : учебник / М.И. Кутер. – Краснодар : Просвещение-Юг, 2012. – 512 с. – ISBN 978-5-93491-486-9.

71. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета : учебник / М.И. Кутер. – 2-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 640 с. – ISBN 5-279-02422-8.

72. Макаров, А.М. Корпоративное управление : учебное пособие для подготовки бакалавров и магистров направления «Менеджмент» / А.М. Макаров. – Ижевск : ИЭиУ УдГУ, 2012. – 285 с. – ISBN отсутствует.

73. Макарова, Н.Н. Договорная политика как составляющая учетной политики: современные концепции формирования : монография / Н.Н. Макарова. – Москва : Финансы и кредит, 2009. – 258 с. – 100 экз. – ISBN 978-5-8024-0076-0.

74. Медведев, М.Ю. Учетная политика. 2012 / М.Ю. Медведев. – Москва : Синергия, 2012. – 256 с. – ISBN 978-5-4257-0058-2.

75. Медведев, М.Ю. Учетная политика: бухгалтерская и налоговая / М.Ю. Медведев. – Москва : ФБК-Пресс, 2013. – 328 с. – ISBN 5-88103-099-0.

76. Мельник, М.В. Аудит : учебник для среднего профессионального образования ; под редакцией М.В. Мельник. – издание с изменениями – Москва : Экономистъ, 2010. – 296 с. – ISBN 5-98118-153-2.

77. Мельник, М.В. Бухгалтерский учет и анализ : учебник / М.В. Мельник, Н.К. Муравицкая, Е.Б. Герасимова. – Москва : КНОРУС, 2015. – 356 с. – ISBN 978-5-406-02987-9.

78. Мельник, М.В. Основы аудита: курс лекций с ситуационными задачами – 3-е издание, переработанное и дополненное / М.В. Мельник, М.Л. Макальская, Н.А. Пирожкова. – Москва : Издательство «Дело и сервис»,

2007. – 208 с. – ISBN 978-5-8018-0378-4.

79. Мельник, М.В. Экономический анализ : учебник и практикум / М.В. Мельник, В.Л. Поздеев. – Москва : Юрайт, 2017. – 261 с. – ISBN 978-5-9916-9344-8.

80. Мельник, М.В. Экономический анализ в аудите / М.В. Мельник, В.Г. Когденко. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 543 с. – ISBN 978-5-238-01165-3.

81. Мескон, М.Х. Основы менеджмента / М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури ; перевод с английского Л.И. Евенко / под редакцией Л.И. Евенко. – Москва : Дело, 2002. – 704 с. – ISBN 5-7749-0126-2.

82. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; перевод с английского Я.В. Соколова / под редакцией Я.В. Соколова. – 2-е издание, стереотипное. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 496 с. – ISBN 5-279-01851-1.

83. Пятов, М.Л. Учетная политика организации : учебно-практическое пособие / М.Л. Пятов. – Москва , 2011. – 192 с. – ISBN 978-5-482-01730-2.

84. Рассказова-Николаева, С.А. Учетная политика 2012 / С.А. Рассказова-Николаева, Е.М. Калинина, О.А. Самойлюк. – Москва : Питер, 2012. – 272 с. – ISBN 978-5-459-00976-7.

85. Рассказова-Николаева, С.А. Учетная политика. Практика и опыт; Аудиторско-консалтинговая фирма «ЦБА» / С.А. Рассказова-Николаева, Е.М. Калинина. – Москва : Омега-Л, 2011. – 384 с. – ISBN 978-5-370-02212-8.

86. Робертсон, Дж. Аудит / Дж. Робертсон. – Москва : КПММ Аудиторская фирма «Контракт», 1993. – 576 с. – ISBN 5-87540-013-7.

87. Ситнов, А.А. Операционный аудит: теория и организация : учебное пособие / А.А. Ситнов. – 2-е издание, исправленное и дополненное – Москва : ИНФРА-М, 2015. – 240 с. – ISBN 978-5-00091-069-6.

88. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика : учебник / Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева. – Москва : Экономика, 2009. – 438 с. – ISBN 978-5-282-02964-2.

89. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета. / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – Москва : Магистр, 2009. – 287 с. – ISBN 978-5-9776-0100-9.

90. Соколов, Я.В. История развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 1985. – 367 с. – ISBN отсутствует.

91. Тепман, Л.Н. Управление рисками в условиях финансового кризиса : учебное пособие / Л.Н. Тепман, Н.Д. Эриашвили. – Москва : Юнити, 2015. – 295 с. – ISBN 978-5-238-02200-0.

92. Хорин, А.Н. Стратегический анализ : учебное пособие / А.Н. Хорин, В.Э. Керимов. – 2-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : Экспо, 2009. – 480 с. – ISBN 5-699-15042-0.

93. Шеремет, А.Д. Аудит : учебник – 5-е издание, переработанное и дополненное / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – Москва : ИНФРА-М, 2006. – 448 с. – ISBN 5-16-002517-0.

94. Шеремет, А.Д. Аудит : учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – Москва : Инфра-М, 2019. – 375 с. – ISBN 978-5-160-12528-2.

#### Периодические издания

95. Бычкова, С.М. Аудит учетной политики / С.М. Бычкова, Т.Ю. Фомина // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 2. – С. 34-39. – ISSN 1727-8058.

96. Бычкова, С.М. Учетная политика – частный регламент обеспечения экономической безопасности / С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 15. – С. 2-8. – ISSN 2311-9381.

97. Вахрушина, М.А. Учетная политика для целей управленческого учета / М.А. Вахрушина // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 23. – С. 66-68. – ISSN 0321-0154.

98. Граммova, Е.А. Особенности аудита учетной политики для целей управленческого учета / Е.А. Граммova // Социальная ответственность бизнеса и этика менеджмента : материалы межвузовской научно-практической конференции, Новороссийск, 17-18 апреля 2012 г. – Часть I. – 2012. – С. 49-54. – ISBN 978-5-91221-138-6.

99. Демина, И.Д. Изучение учетной политики в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности / И.Д. Демина, Т.И. Кришталева // Все для бухгалтера. – 2008. – № 6. – С. 69-73. – ISSN 2079-6765.

100. Дружиловская, Т.Ю. Содержание и структура учетной политики: проблемные аспекты / Т.Ю. Дружиловская, Т.Н. Коршунова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – № 11. – С. 2-8. – ISSN 2079-6714.

101. Ефимова, О.В. Отчетность об устойчивом развитии компании: оценка информационных потребностей пользователей / О.В. Ефимова // Вестник Российского университета дружбы народов. – 2012. – № 4. – С. 75-82. – ISSN 2313-2272.

102. Ивашкевич, В.Б. Аудит учетной политики организации / В.Б. Ивашкевич // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 1. – С. 3-8. – ISSN 1727-8058.

103. Когденко, В.Г. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализ / В.Г. Когденко, М.В. Мельник // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 10 (304). – С. 2-15. – ISSN 2073-5081.

104. Корягин, М.В. Развитие бухгалтерской отчетности в условиях изменения запросов пользователей / М.В. Корягин // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 38. – С. 52-63. – ISSN 2073-5081.

105. Кутер, М.И. Проблемы формирования учетной политики в условиях перехода к МСФО / М.И. Кутер, М.И. Луговской, Д.В. Таранец // Внедрение МСФО в кредитной организации. – 2005. – № 1. – С. 30-40. – ISSN отсутствует.

106. Легенчук, С.Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского

учета в условиях постиндустриальной экономики / С.Ф. Легенчук // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 8. – С. 53-63. – ISSN 2073-5081.

107. Легенчук, С.Ф. От парадигм Т.С. Куна – к научно-исследовательским программам И. Лакатоса: отечественные особенности и перспективы применения концепции философии науки в бухгалтерском учете / С.Ф. Легенчук // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 6. – С. 61-68. – ISSN 2618-9828.

108. Лялькова, Е.Е. Учетная политика в системе управленческого учета: методика формирования и информационное значение / Е.Е. Лялькова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 6. – С. 3-30. – ISSN 0236-2988.

109. Никифорова, Е.В. Формирование управленческого аспекта учетной политики: выбор техники, формы, организации / Е.В. Никифорова, Н.С. Сахчинская // Вестник Казанского технологического университета. – 2010, – № 1. – С. 315-323. – ISSN 1998-7072.

110. Рожнова, О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности / О.В. Рожнова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 15. – С. 2-8. – ISSN 2073-5081.

111. Рожнова, О.В. Современные тенденции развития финансовой отчетности / О.В. Рожнова // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – № 2. Том 5. – С. 26-35. – ISSN 2408-9303.

112. Румянцева, В.М. Актуальность нематериальных активов в условиях изменения структуры национального хозяйства / В.М. Румянцева // Инновационное развитие экономики. – 2012. – № 2 (8). – С. 90-92. – ISSN 2223-7984.

113. Румянцева, В.М. Уровневая учетная политика как инструмент корпоративного управления / В.М. Румянцева // Инновационное развитие экономики. – 2018. – № 3 (45). – С. 271-275. – ISSN 2223-7984.

114. Румянцева, В.М. Учетная политика в системе корпоративного управления / В.М. Румянцева // Научно-практический, теоретический журнал

«Экономика и управление: проблемы и решения». – 2018. – № 7 (1). – С. 128-132. – ISSN 2227-3891.

115. Румянцева, В.М. Риск-ориентированный подход как основа формирования корпоративной учетной политики / В.М. Румянцева // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – № 4. – С. 120-130. – ISSN 2408-9303.

116. Румянцева, В.М. Тенденции совершенствования учетной политики, обусловленные эволюцией парадигм отчетности / В.М. Румянцева // Проблемы экономики и юридической практики. – 2021. – № 2. Том 17. – С. 138-144. – ISSN 2541-8025.

117. Сидорова, М.И. К вопросу о парадигмах бухгалтерского учета / М.И. Сидорова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 27. – С. 18-25. – ISSN 2073-5081.

118. Шакина, О.В. Аудит эффективности учетной политики: проблемы и решения / О.В. Шакина, В.В. Христолюбова // Вестник Чебоксарского кооперативного института. – 2009. – № 2. – С. 18-23. – ISSN 2074-0557.

#### Диссертации

119. Вылкова, Е.С. Налоговое планирование в системе управления финансами хозяйствующих субъектов : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Вылкова Елена Сергеевна ; Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов. – Санкт-Петербург, 2002. – 345 с. – Библиогр.: с. 317-345.

120. Громов, В.В. Влияние учетной политики на формирование финансовых результатов : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Громов Владислав Викторович ; Санкт-Петербургский торгово-экономический институт. – Санкт-Петербург, 2006. – 186 с. – Библиогр.: с. 171-175.

121. Каверин, М.М. Управленческий учет (Организация, методика, опыт внедрения) : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Каверин Михаил Михайлович ; Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова. – Москва, 2002. – 196 с. – Библиогр.: с. 148-156.

122. Кладова, И.В. Налоговые расчеты в бухгалтерском учете по видам типовых договоров : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Кладова Ирина Владимировна ; Московский государственный университет коммерции. – Москва, 2000. – 279 с. – Библиогр.: с. 186-203.

123. Кришталева, Т.И. Концепция развития внутреннего и внешнего контроля расчетов с бюджетом и их информационного обеспечения : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Кришталева Таисия Ивановна ; АНО ВПО ЦРФ «Российский университет кооперации». – Мытищи, 2009. – 373 с. – Библиогр.: с. 291-312.

124. Лисичкин, А.В. Управленческий учет коммерческих организаций в системе современных информационных технологий : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Лисичкин Андрей Викторович ; ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт». – Казань, 2010. – 325 с. – Библиогр.: с. 171-196.

125. Лялькова, Е.Е. Учетная политика в системе управленческого учета: : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Лялькова Евгения Евгеньевна ; ГОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт». – Москва, 2008. – 213 с. – Библиогр.: с. 170-185.

126. Макарова, Н.Н. Концепции формирования учетной политики экономических субъектов : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Макарова Надежда Николаевна ; Санкт-Петербургский государственный аграрный университет. – Йошкар-Ола, 2011. – 362 с. – Библиогр.: с. 311-342.

127. Марсова, А.В. Правовые проблемы формирования финансового результата деятельности коммерческой организации : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Марсова, Антонина Васильевна ; Московская государственная юридическая академия. – Москва, 2006. – 229 с. – Библиогр.: с. 211-229.

128. Меламедов, С.Л. Формирование стратегии экономической безопасности предпринимательских структур : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Меламедов Сергей Леонидович ; Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов. – Санкт-Петербург, 2002 – 146 с. – Библиогр.: с. 135-146.

129. Модеров, С.В. Совместимая финансовая отчетность: логика и техника построения : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Модеров Сергей Владимирович ; Санкт-Петербургский государственный университет. – Санкт-Петербург, 2013. – 170 с. – Библиогр.: с. 164-170.

130. Новоселова, С.А. Организация системы управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Новоселова

Светлана Анатольевна ; Саратовский государственный аграрный университет им. Н.И. Вавилова. – Саратов, 2007. – 204 с. – Библиогр.: с. 145-161.

131. Оломская, Е.В. Организация взаимодействия бухгалтерского и налогового учета : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Оломская Екатерина Владимировна ; Кубанский государственный университет. – Краснодар, 2005. – 271 с. – Библиогр.: с. 211-224.

132. Половнев, К.С. Механизм обеспечения экономической безопасности промышленного предприятия : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Половнев Константин Сергеевич ; УПИ Уральский государственный технический университет. – Екатеринбург, 2002 – 134 с. – Библиогр.: с. 96-103.

133. Прохоренко, В.П. Формирование финансового механизма в условиях вертикально интегрированного промышленного холдинга : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Прохоренко Владлена Петровна ; Старо-Оскольский филиал Московского государственного института стали и сплавов. – Старый Оскол, 2006. – 150 с. – Библиогр.: с. 144-150.

134. Пятов, М.Л. Проблемы бухгалтерского учета обязательств : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Пятов Михаил Львович ; Санкт-Петербургский государственный университет. – Санкт-Петербург, 2003. – 359 с. – Библиогр.: с. 334-351.

135. Савенков, Л.Д. Модель системы сквозного внутреннего контроля на промышленных предприятиях : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Савенков Леонид Дмитриевич ; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. – Москва, 2015. – 190 с. – Библиогр.: с. 145-165.

136. Сахчинская, Н.С. Учетная политика коммерческих организаций: методология формирования и механизм реализации : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Сахчинская Наталья Сергеевна ; Тольяттинский государственный университет. – Тольятти, 2011. – 511 с. – Библиогр.: с. 440-469.

137. Харакоз, Ю.К. Управленческий учет в сфере услуг : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Харакоз Юлия Константиновна ; ГОУ ВПО Российский государственный торгово-экономический университет. – Москва, 2007. – 180 с. – Библиогр.: с. 129-141.

#### Авторефераты диссертаций

138. Резвых, И.А. Организация и методика аудита консолидированной финансовой отчетности : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Резвых Ирина Анатольевна ; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. – Москва, 2019. – 25 с. – Библиогр.: с. 25. – Место защиты: Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации.

139. Шакина, О.В. Учетная политика потребительского общества и аудит ее исполнения : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Шакина Ольга Васильевна ; Чебоксарский кооперативный институт (филиал) АНО ВПО ЦС РФ «Российский университет кооперации». – Йошкар-Ола, 2010. – 19 с. – Библиогр.: с. 18-19. – Место защиты: Чебоксарский кооперативный институт (филиал) АНО ВПО ЦС РФ «Российский университет кооперации».

140. Шнейдман, Л.З. Учетная политика при переходе России к рыночной экономике : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук / Шнейдман Леонид Зиновьевич ; Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации. – Москва, 1995. – 43 с. – Библиогр.: с. 41-43. – Место защиты: Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации.

#### Электронные ресурсы

141. Википедия : свободная энциклопедия : [сайт]. – Москва, 2021. – URL: <https://ru.wikipedia.org/wiki> (дата обращения: 21.04.2021). – Текст : электронный.

142. Информационный ресурс Банка России. Кодекс корпоративного управления, рекомендованный к применению Банком России // Вестник Банка России № 40 (1518) от 18.04.2014. – Текст : электронный. – URL: <http://www.cbr.ru/publ/Vestnik/ves140418040.pdf> (дата обращения: 17.02.2021).

143. Информационный ресурс группы компаний РБК. РБК 500: Рейтинг российского бизнеса : официальный сайт РБК. – Текст :

электронный. – URL: – <https://www.rbc.ru/rbc500/> (дата обращения: 08.11.2020).

144. Информационный ресурс ЗАО Делойт и Туш СНГ. Документ (концепция) Комитета спонсорских организаций Комиссии Трэдвэя (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) COSO «Внутренний контроль. Интегрированная модель» : официальный сайт ЗАО Делойт и Туш СНГ. – Текст : электронный. – URL: [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com) (дата обращения: 19.03.2021).

145. Информационный ресурс ЗАО Делойт и Туш СНГ. Документ (концепция) Комитета спонсорских организаций Комиссии Трэдвэя (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) COSO «Управление рисками организации. Интеграция со стратегией и эффективностью деятельности» : официальный сайт ЗАО Делойт и Туш СНГ. – Текст : электронный. – URL: [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com) (дата обращения: 19.03.2021).

146. Информационный ресурс ПАО «Лукойл». Анализ руководством компании финансового состояния и результатов деятельности за 20XX, 20XX-1, 20XX-2 гг. ПАО «Лукойл» : официальный сайт ПАО «Лукойл». – Текст : электронный. – URL: <http://www.lukoil.ru/> (дата обращения: 11.11.2020).

147. Информационный ресурс ПАО «Лукойл». Аудиторское заключение по бухгалтерской отчетности ПАО «Лукойл» за 20XX год : официальный сайт ПАО «Лукойл». – Текст : электронный. – URL: <http://www.lukoil.ru/> (дата обращения: 11.11.2020).

148. Информационный ресурс ПАО «Лукойл». Аудиторское заключение по консолидированной финансовой отчетности ПАО «Лукойл» : официальный сайт ПАО «Лукойл». – Текст : электронный. – URL: <http://www.lukoil.ru/> (дата обращения: 11.11.2020).

149. Информационный ресурс ПАО «Лукойл». Годовой отчет ПАО «Лукойл», 20XX год : официальный сайт ПАО «Лукойл». – Текст : электронный. – URL: <http://www.lukoil.ru/> (дата обращения: 11.11.2020).

150. Информационный ресурс ПАО «Лукойл». Отчет о деятельности в области устойчивого развития группы «Лукойл» за 20XX-1-20XX гг. : официальный сайт ПАО «Лукойл». – Текст : электронный. – URL: <http://www.lukoil.ru/> (дата обращения: 11.11.2020).

151. Информационный ресурс ПАО «Лукойл». Политика по управлению рисками и внутреннему контролю ПАО «Лукойл» : официальный сайт ПАО «Лукойл». – Текст : электронный. – URL: <http://www.lukoil.ru/> (дата обращения: 11.11.2020).

152. Информационный ресурс ПАО «Лукойл». Положение о комитете по аудиту совета директоров ПАО «Лукойл» : официальный сайт ПАО «Лукойл». – Текст : электронный. – URL: <http://www.lukoil.ru/> (дата обращения: 11.11.2020).

153. Информационный ресурс ПАО «Лукойл». Учетная политика ПАО «Лукойл» : официальный сайт ПАО «Лукойл». – Текст : электронный. – URL: <http://www.lukoil.ru/> (дата обращения: 11.11.2020).

154. Информационный ресурс ПАО «Магнит». Аудиторское заключение по бухгалтерской отчетности ПАО «Магнит» за 20XX год : официальный сайт ПАО «Магнит». – Текст : электронный. – URL: <http://magnit-info.ru/> (дата обращения: 03.12.2020).

155. Информационный ресурс ПАО «Магнит». Аудиторское заключение Консолидированной финансовой отчетности ПАО «Магнит», 31.12.20XX : официальный сайт ПАО «Магнит». – Текст : электронный. – URL: <http://magnit-info.ru/> (дата обращения: 03.12.2020).

156. Информационный ресурс ПАО «Магнит». Годовой отчет ПАО «Магнит», 20XX год : официальный сайт ПАО «Магнит». –

Текст : электронный. – URL: <http://magnit-info.ru/> (дата обращения: 03.12.2020).

157. Информационный ресурс ПАО «Магнит». Политикой в области внутреннего контроля и управления рисками ПАО «Магнит» : официальный сайт ПАО «Магнит». – Текст : электронный. – URL: <http://magnit-info.ru/> (дата обращения: 03.12.2020).

158. Информационный ресурс ПАО «Магнит». Положение о внутреннем аудите ПАО «Магнит» : официальный сайт ПАО «Магнит». – Текст : электронный. – URL: <http://magnit-info.ru/> (дата обращения: 03.12.2020).

159. Информационный ресурс ПАО «Магнит». Учетная политика ПАО «Магнит» : официальный сайт ПАО «Магнит». – Текст : электронный. – URL: <http://magnit-info.ru/> (дата обращения: 03.12.2020).

160. Международный стандарт по интегрированной отчетности // Интегрированная отчетность. – Текст : электронный. – URL: [https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/04/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/04/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf) (дата обращения: 24.05.2021).

161. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 от 25.12.2013]. – СПС «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_156407/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/) (дата обращения: 21.12.2020).

162. О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности [Информация Минфина России № ПЗ-9/2012]. – СПС «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. –

URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_135436/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_135436/) (дата обращения: 21.12.2020).

163. Руководство по отчетности в области устойчивого развития (GRI G4): // Global Reporting Initiative. – Текст : электронный. – URL: <https://www.ecp.ru/sites/default/files/download/stakeholder/Russian-G4-Part-Two.pdf> (дата обращения: 24.05.2021).

164. Словари и энциклопедии : [сайт]. – Москва, 2021. – URL: <https://academic.ru> (дата обращения: 21.04.2021). – Текст : электронный.

**Приложение А**  
(информационное)

**Анализ консолидированной отчетности ПАО «Лукойл» за 20XX год**

Таблица А.1 – Анализ Консолидированного отчета о финансовом положении ПАО «Лукойл» на 31.12.20XX

Статья отчетности	31 декабря 20XX, млн руб.	31 декабря 20XX-1, млн руб.	Оборот за отчетный период, млн руб.	Вертикальный анализ					Горизонтальный анализ			Подлежит дальнейшему исследованию ?
				Доля статьи в валюте баланса 20XX, в процентах	Доля статьи в валюте баланса 20XX-1, в процентах	Изменение структуры баланса за отчетный период, в процентах	Существенность структуры (>5%)	Существенность изменения структуры (>5%)	Существенность входящего остатка (больше сущ.)	Существенность исходящего остатка (больше сущ.)	Существенность оборота за период (больше сущ.)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
АКТИВЫ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Оборотные активы	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Денежные средства и их эквиваленты	261 367	257 263	4 104	5	5	0	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Дебиторская задолженность за минусом резерва по сомнительным долгам	360 897	440 489	-79 592	7	9	-2	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Прочие краткосрочные финансовые активы	16 934	23 768	-6 834	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Запасы	404 284	340 196	64 088	8	7	1	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Предоплата по налогу на прибыль	19 646	7 413	12 233	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Дебиторская задолженность по прочим налогам	74 029	81 692	-7 663	1	2	0	-	-	-	-	-	-
Прочие оборотные активы	83 175	62 826	20 349	2	1	0	-	-	-	-	-	-
Активы для продажи	35 309	0	35 309	1	0	1	-	-	-	-	-	-
Итого оборотные активы	1 255 641	1 213 647	41 994	25	24	1	-	-	-	-	-	-
Внеоборотные активы	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Основные средства	3 391 366	3 411 153	-19 787	68	68	0	Сущ.		Сущ.	Сущ.	-	ДА
Инвестиции в зависимые и совместные предприятия	162 405	181 744	-19 339	3	4	0	-	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Прочие долгосрочные финансовые активы	101 812	102 067	-255	2	2	0	-	-	-	-	-	-
Активы по отложенному налогу на прибыль	29 079	28 735	344	1	1	0	-	-	-	-	-	-

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Гудвил и прочие нематериальные активы	43 134	51 749	-8 615	1	1	0	-	-	-	-	-	-
Прочие внеоборотные активы	31 236	31 512	-276	1	1	0	-	-	-	-	-	-
Итого внеоборотные активы	3 759 032	3 806 960	-47 928	75	76	-1	-	-	-	-	-	-
Итого активы	5 014 673	5 020 607	-5 934	100	100	0	-	-	-	-	-	-
Обязательства и капитал	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Краткосрочные обязательства	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Кредиторская задолженность	550 247	394 339	155 908	11	8	3	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Краткосрочные кредиты и займы и текущая часть долгосрочной задолженности	58 429	60 506	-2 077	1	1	0	-	-	-	-	-	-
Обязательства по налогу на прибыль	6 591	11 640	-5 049	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Задолженность по прочим налогам	88 364	73 277	15 087	2	1	0	-	-	-	-	-	-
Оценочные обязательства	26 015	25 553	462	1	1	0	-	-	-	-	-	-

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Прочие краткосрочные обязательства	97 110	129 853	-32 743	2	3	-1	-	-	Сущ.	-	-	ДА
Обязательства, относящиеся к активам для продажи	3 930	0	3 930	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Итого краткосрочные обязательства	830 686	695 168	135 518	17	14	3	-	-	-	-	-	-
Долгосрочные обязательства	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Долгосрочная задолженность по кредитам и займам	640 161	799 207	-159 046	13	16	-3	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Обязательства по отложенному налогу на прибыль	239 811	234 107	5 704	5	5	0	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.		ДА
Оценочные обязательства	69 944	51 115	18 829	1	1	0	-	-	-	-	-	-
Прочие долгосрочные обязательства	6 407	9 636	-3 229	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Итого долгосрочные обязательства	956 323	1 094 065	-137 742	19	22	-3	-	-	-	-	-	-
Итого обязательства	1 787 009	1 789 233	-2 224	36	36	0	-	-	-	-	-	-
Капитал	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Продолжение таблицы А.1

Уставный капитал	1 151	1 151	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Собственные акции, выкупленные у акционеров	-241 615	-241 615	0	-5	-5	0	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Добавочный капитал	129 514	129 403	111	3	3	0	-	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Прочие резервы	28 975	104 150	-75 175	1	2	-1	-	-	-	-	-	-
Нераспределенная прибыль	3 302 855	3 229 379	73 476	66	64	2	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Итого акционерный капитал, относящийся к акционерам ПАО «ЛУКОЙЛ»	3 220 880	3 222 468	-1 588	64	64	0	-	-	-	-	-	-
Неконтролирующая доля	6 784	8 906	-2 122	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Итого капитал	3 227 664	3 231 374	-3 710	64	64	0	-	-	-	-	-	-
Итого обязательства и капитал	5 014 673	5 020 607	-5 934	100	100	0	-	-	-	-	-	-

Источник: составлено автором по материалам [148].

Таблица А.2 – Анализ Консолидированного отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе ПАО «Лукойл» на 31.12.20XX

Статья отчетности	За 20XX год, млн руб.	За 20XX-1 год, млн руб.	Изменение величины статьи за период, млн руб.	Вертикальный анализ					Горизонтальный анализ			Подлежит дальнейшему исследованию?
				Удельный вес статьи в выручке, 20XX, в процентах	Удельный вес статьи в выручке, 20XX-1, в процентах	Изменение структуры за отчетный период, в процентах	Сущес- твенность структуры (>5%)	Сущес- твенность изменения структуры (>5%)	Сущес- твенность статьи отчета 20XX (больше сущ.)	Сущес- твенность статьи отчета 20XX-1 (больше сущ.)	Сущес- твенность изменения величины статьи за период (больше сущ.)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Выручка	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Выручка от реализации (включая акцизы и экспортные пошлины)	5 227 045	5 749 050	-522 005	100	100	0	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Затраты и прочие расходы	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Операционные расходы	-456 433	-446 719	-9 714	-9	-8	-1	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Стоимость приобретенных нефти, газа и продуктов их переработки	-2 609 764	-2 891 674	281 910	-50	-50	0	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Транспортные расходы	-299 017	-297 977	-1 040	-6	-5	-1	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Коммерческие, общехозяйственные и административные расходы	-196 156	-168 669	-27 487	-4	-3	-1	-	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА

Продолжение таблицы А.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Износ и амортизация	-311 588	-350 976	39 388	-6	-6	0	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.		ДА
Налоги (кроме налога на прибыль)	-443 338	-522 620	79 282	-8	-9	1	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Акцизы и экспортные пошлины	-483 313	-575 509	92 196	-9	-10	1	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Затраты на геолого-разведочные работы	-8 293	-29 177	20 884	0	-1	0	-	-	-	-	-	-
Операционная прибыль	419 143	465 729	-46 586	8	8	0	-	-	-	-	-	-
Финансовые доходы	14 756	17 763	-3 007	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Финансовые расходы	-47 030	-48 224	1 194	-1	-1	0	-	-	-	-	-	-
Доля в прибыли компаний, учитываемых по методу долевого участия	7 967	7 047	920	0	0	0	-	-	-	-	-	-
(Убыток) прибыль по курсовым разницам	-111 976	110 912	-222 888	-2	2	-4	-	-	-	-	-	-
Прочие расходы	-10 345	-164 123	153 778	0	-3	3	-	-	-	-	Сущ.	ДА
Прибыль до налога на прибыль	272 515	389 104	-116 589	5	7	-2	-	-	-	-	-	-
Текущий налог на прибыль	-58 170	-100 335	42 165	-1	-2	1	-	-	-	-	-	-
Отложенный налог на прибыль	-6 703	3 976	-10 679	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Итого расход по налогу на прибыль	-64 873	-96 359	31 486	-1	-2	0	-	-	-	-	-	-
Чистая прибыль	207 642	292 745	-85 103	4	5	-1	-	-	-	-	-	-

Продолжение таблицы А.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Чистая прибыль, относящаяся к неконтролирующим долям	-848	-1 610	762	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Чистая прибыль, относящаяся к акционерам ПАО "ЛУКОЙЛ"	206 794	291 135	-84 341	4	5	-1	-	-	-	-	-	-
Прочий совокупный доход (расход) , за вычетом налога на прибыль	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Статьи, которые могут быть впоследствии реклассифицированы в состав прибылей и убытков	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Курсовые разницы от пересчета зарубежных операций	-74 175	12 345	-86 520	-1	0	-2	-	-	-	-	-	-
Статьи, не подлежащие впоследствии реклассификации в состав прибылей и убытков	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Переоценка чистого обязательства / актива пенсионной программы с установленными выплатами	-925	-1 650	725	0	0	0	-	-	-	-	-	-

Продолжение таблицы А.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Прочий совокупный (расход) доход	-75 100	10 695	-85 795	-1	0	-2	-	-	-	-	-	-
Общий совокупный доход	132 542	303 440	-170 898	3	5	-3	-	-	-	-	-	-
Общий совокупный доход, относящийся к неконтролирующим долям	-871	-1 609	738	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Общий совокупный доход, относящийся к акционерам ПАО "ЛУКОЙЛ"	131 671	301 831	-170 160	3	5	-3	-	-	-	-	-	-
Прибыль на одну обыкновенную акцию, относящаяся к ПАО «ЛУКОЙЛ» (в российских рублях):	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
базовая прибыль	290,06	408,36	-118	-	-	-	-	-	-	-	-	-
разводненная прибыль	290,06	405,15	-115	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Источник: составлено автором по материалам [148].

## Приложение Б

(информационное)

### Анализ бухгалтерской отчетности ПАО «Лукойл» за 20XX год

Таблица Б.1 – Анализ Бухгалтерского баланса ПАО «Лукойл» на 31.12.20XX

Наименование показателя	31 декабря 20XX, тыс. руб.	31 декабря 20XX-1, тыс. руб.	Оборот за отчетный период, тыс. руб.	Вертикальный анализ					Горизонтальный анализ			Подлежит дальнейшему исследованию?
				Доля статьи в валюте баланса 20XX, в процентах	Доля статьи в валюте баланса 20XX-1, в процентах	Изменение структуры баланса за отчетный период, в процентах	Существенность структуры (>5%)	Существенность изменения структуры (>5%)	Существенность входящего остатка (больше сущ.)	Существенность исходящего остатка (больше сущ.)	Существенность оборота за период (больше сущ.)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
АКТИВЫ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Нематериальные активы	367 697	347 421	20 276	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Результаты исследований и разработок	31 867	33 719	-1 852	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Нематериальные поисковые активы	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Материальные поисковые активы	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Основные средства	15 426 612	14 781 123	645 489	1	1	0	-	-	-	-	-	-
в том числе незавершенное строительство	1 712 727	1 754 348	-41 621	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Доходные вложения в материальные ценности	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Долгосрчные финансовые вложения	1 135 472 697	1 143 632 674	-8 159 977	58	57	2	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Отложенные налоговые активы	532 596	493 340	39 256	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Прочие внеоборотные активы	82 833	214 286	-131 453	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Итого по разделу I	1 151 914 302	1 159 502 563	-7 588 261	59	57	2	-	-	-	-	-	-
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Запасы , в том числе:	34 825	19 191	15 634	0	0	0	-	-	-	-	-	-
сырье, материалы, другие аналогичные ценности	13 546	7 477	6 069	0	0	0	-	-	-	-	-	-
затраты в незавершенное производство	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
готовая продукция и товары для перепродажи	82	82	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
товары отгруженные	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
прочие запасы и затраты	21 197	11 632	9 565	0	0	0	-	-	-	-	-	-
НДС по приобретённым ценностям	238 739	28 699	210 040	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Акциз по подакцизным МПЗ	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Дебиторская задолженность, в т.ч	189 065 953	140 709 715	48 356 238	10	7	3	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты, в том числе	4 015 472	3 126 261	889 211	0	0	0	-	-	-	-	-	-
покупатели и заказчики	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
векселя к получению	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
авансы выданные	2 163	2 074	89	0	0	0	-	-	-	-	-	-
прочие дебиторы	4 013 309	3 124 187	889 122	0	0	0	-	-	-	-	-	-
платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты, в том числе	185 050 481	137 583 454	47 467 027	10	7	3	-	-	-	-	-	-
покупатели и заказчики	5 498 352	5 181 324	317 028	0	0	0	-	-	-	-	-	-
векселя к получению	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
авансы выданные	504 083	1 905 052	-1 400 969	0	0	0	-	-	-	-	-	-
прочие дебиторы	179 048 046	130 497 078	48 550 968	9	6	3	-	-	-	-	-	-
Краткосрочные финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	473 098 710	595 695 298	-122 596 588	24	29	-5	Сущ.	Сущ.	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Денежные средства и денежные эквиваленты	132 426 399	127 225 906	5 200 493	7	6	1	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Прочие оборотные активы	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Итого по разделу II	794 864 626	863 678 809	-68 814 183	41	43	-2	-	-	-	-	-	-
БАЛАНС	1 946 778 928	2 023 181 372	-76 402 444	100	100	0	-	-	-	-	-	-

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
<b>III. КАПИТАЛИ РЕЗЕРВЫ</b>			0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Уставный капитал	21 264	21 264	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Собственные акции, выкупленные у акционеров	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Переоценка внеоборотных активов	175	179	-4	0		0	-	-	-	-	-	-
Добавочный капитал (без переоценки)	12 624 929	12 624 929	0	1	1	0	-	-	-	-	-	-
Резервный капитал	3 191	3 191	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1 312 189 531	1 288 596 284	23 593 247	67	64	4	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Итого по разделу III	1 324 839 090	1 301 245 847	23 593 243	6	64	4	-	-	-	-	-	-
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Заемные средства	159 056 475	309 182 175	-150 125 700	8	15	-7	Сущ.	Сущ.	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Отложенные налоговые обязательства	497 484	421 368	76 116	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Оценочные обязательства	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Прочие обязательства	22 525	0	22 525	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Итого по разделу IV	159 576 484	309 603 543	-150 027 059	8	15	-7	-	-	-	-	-	-
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Заемные средства	265 853 313	254 371 687	11 481 626	14	13	1	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Кредиторская задолженность, в том числе:	193 939 283	155 615 738	38 323 545	10	8	2	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
поставщики и подрядчики	3 855 754	2 440 035	1 415 719	0	0	0	-	-	-	-	-	-
перед персоналом организации	176 378	178 405	-2 027	0	0	0	-	-	-	-	-	-
перед государственными внебюджетными фондами	3 493	89 589	-86 096	0	0	0	-	-	-	-	-	-
по налогам и сборам	333 037	4 332 960	-3 999 923	0	0	0	-	-	-	-	-	-
прочие кредиторы	125 355 834	92 927 510	32 428 324	6	5	2	-	-	-	-	-	-
авансы полученные	107 368	91 920	15 448	0	0	0	-	-	-	-	-	-
векселя к уплате	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов	64 107 419	55 555 319	8 552 100	3	3	1	-	-	-	-	-	-
Доходы будущих периодов	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Оценочные обязательства	2 570 758	2 344 557	226 201	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Прочие обязательства	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Итого по разделу V	462 363 354	412 331 982	50 031 372	24	20	3	-	-	-	-	-	-
БАЛАНС	1 946 778 928	2 023 181 372	-76 402 444	100	100	0	-	-	-	-	-	-
Чистые активы	1 324 839 090	1 301 245 847	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Источник: составлено автором по материалам [147].

Таблица Б.2 – Анализ Отчета о финансовых результатах ПАО «Лукойл» на 31.12.20XX

Статья отчетности	За 20XX год, тыс. руб.	За 20XX-1 год, тыс. руб.	Изменение величины статьи за период, тыс. руб.	Вертикальный анализ					Горизонтальный анализ			Подлежит дальнейшему исследованию?
				Удельный вес статьи в выручке, 20XX, в процентах	Удельный вес статьи в выручке, 20XX-1, в процентах	Изменение структуры за отчетный период, в процентах	Существенность структуры (>5%)	Существенность изменения структуры (>5%)	Существенность статьи отчета 20XX (больше сущ.)	Существенность статьи отчета 20XX-1 (больше сущ.)	Существенность изменения величины статьи за период (больше сущ.)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Выручка от продаж (за вычетом НДС и акцизов)	316 540 706	259 197 748	57 342 958	100	100	0	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
в том числе от продаж по основной деятельности, из них:												
продукция собственного производства	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
товары, приобретенные для перепродажи	19 336 590	23 045 239	-3 708 649	6	9	-3	-	-	-	-	-	-
работы, услуги	14 142	14 142	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
поступления от участия в УК других организаций	273 121 761	211 991 329	61 130 432	86	82	4	-	-	-	-	-	-
по посреднической деятельности	13 364 775	14 054 082	-689 307	4	5	-1	-	-	-	-	-	-
по прочей деятельности	10 703 438	10 092 956	610 482	3	4	-1	-	-	-	-	-	-
Себестоимость продаж	-18 041 817	-21 896 068	3 854 251	-6	-8	3	Сущ.	-	-	-	-	ДА

Продолжение таблицы Б.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
в том числе Проданных по основной деятельности, из них:	-18 041 793	-21 896 003	3 854 210	-6	-8	3	-	-	-	-	-	-
продукция собственного производства	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
товары, приобретенные для перепродажи	-17 988 841	-21 878 285	3 889 444	-6	-8	3	-	-	-	-	-	-
работы, услуги	-52 952	-17 718	-35 234	0	0	0	-	-	-	-	-	-
расходы, связанные с участием в УК других организаций	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
по посреднической деятельности	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
по прочей деятельности	-24	-65	41	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Валовая прибыль (убыток)	298 498 889	237 301 680	61 197 209	94	92	3	-	-	-	-	-	-
Вывозные таможенные пошлины	-65 517	0	-65 517	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Коммерческие расходы	-3 478 855	-1 607 869	-1 870 986	-1	-1	0	-	-	-	-	-	-
Управленческие расходы	-24 161 685	-22 723 125	-1 438 560	-8	-9	1	Сущ.	-	-	-	-	ДА
Прибыль (убыток) от продаж	270 792 832	212 970 686	57 822 146	86	82	3	-	-	-	-	-	-
Доходы от участия в других организациях	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-

Продолжение таблицы Б.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Проценты к получению	67 435 282	66 565 274	870 008	21	26	-4	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Проценты к уплате	-51 353 028	-42 937 268	-8 415 760	-16	-17	0	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Прочие доходы	4 370 750	99 026 992	-94 656 242	1	38	-37	Сущ.	Сущ.		Сущ.	Сущ.	ДА
Прочие расходы	-108 511 599	-10 527 867	-97 983 732	-34	-4	-30	Сущ.	Сущ.	Сущ.		Сущ.	ДА
Прибыль (убыток) до налогообложения	182 734 237	325 097 817	-142 363 580	58	125	-68	-	-	-	-	-	-
Текущий налог на прибыль	16 099 523	-24 620 694	40 720 217	5	-9	15	Сущ.	Сущ.	-	-	Сущ.	ДА
в том числе постоянные налоговые обязательства (активы)	2 014 629	2 093 418	-78 789	1	1	0	-	-	-	-	-	-
Изменения отложенных налоговых обязательств	-76 116	-47 452	-28 664	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Изменения отложенных налоговых активов	39 256	-46 569	85 825	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Прочее	168 522	34 976	133 546	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Перераспределение налога на прибыль внутри консолидированной группы налогоплательщиков	-16 399 198	1 876 603	-18 275 801	-5	1	-6	Сущ.	Сущ.	-	-	-	ДА
Чистая прибыль (убыток)	182 566 224	302 294 681	-119 728 457	58	117	-59	-	-	-	-	-	-

Продолжение таблицы Б.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Совокупный финансовый результат периода	182 566 224	302 294 681	-119 728 457	58	117	-59	-	-	-	-	-	-
Базовая прибыль (убыток) на акцию (в рублях)	214.64	355.41	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разводненная прибыль (убыток) на акцию	0	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Источник: составлено автором по материалам [147].

**Приложение В**  
**(информационное)**

**Анализ консолидированной отчетности ПАО «Магнит» за 20XX год**

Таблица В.1 – Анализ Консолидированного отчета о финансовом положении ПАО «Магнит» на 31.12.20XX

Статья отчетности	31 декабря 20XX, тыс. руб.	31 декабря 20XX-1, тыс. руб.	Оборот за отчетный период, тыс. руб.	Вертикальный анализ					Горизонтальный анализ			Подлежит дальнейшему исследованию?
				Доля статьи в валюте баланса 20XX, в процентах	Доля статьи в валюте баланса 20XX-1, в процентах	Изменение структуры баланса за отчетный период, в процентах	Существенность структуры (>5%)	Существенность изменения структуры (>5%)	Существенность входящего остатка (больше сущ.)	Существенность исходящего остатка (больше сущ.)	Существенность оборота за период (больше сущ.)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
<b>АКТИВЫ</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Внеоборотные активы	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Основные средства	289 945 347	265 995 938	23 949 409	64	66	-2	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Инвестиционная собственность	600 000	600 000	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Права аренды земельных участков	2 639 452	2 881 746	-242 294	1	1	0	-	-	-	-	-	-
Нематериальные активы	1 423 638	1 396 548	27 090	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Гудвил	1 367 493	1 367 493	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Долгосрочные финансовые активы	49 999	134 999	-85 000	0	0	0	-	-	-	-	-	-
<b>Итого внеоборотные активы</b>	<b>296 025 929</b>	<b>272 376 724</b>	<b>23 649 205</b>	<b>65</b>	<b>67</b>	<b>-2</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
Оборотные активы	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Запасы	134 915 708	116 471 588	18 444 120	30	29	1	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Торговая и прочая дебиторская задолженность	844 122	993 668	-149 546	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Авансы выданные	5 208 273	5 295 728	-87 455	1	1	0	-	-	-	-	-	-
Налоги к возмещению	447 809	96 673	351 136	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Расходы будущих периодов	458 766	320 910	137 856	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Краткосрочные финансовые активы	215 876	246 782	-30 906	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Налог на прибыль к возмещению	239 732	0	239 732	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Денежные средства и их эквиваленты	16 559 271	8 390 900	8 168 371	4	2	2	-	-	-	Сущ.	-	ДА
Итого оборотные активы	158 889 557	131 816 249	27 073 308	35	33	2	-	-	-	-	-	-
Итого активы	454 915 486	404 192 973	50 722 513	100	100	0	-	-	-	-	-	-
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Капитал, приходящийся на акционеров материнской компании	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Акционерный капитал	946	946	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Эмиссионный доход	42 647 372	42 559 695	87 677	9	11	-1	Сущ.		Сущ.	Сущ.	-	ДА
Собственные акции, выкупленные у акционеров	0	-358 553	358 553	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Нераспределенная прибыль	153 428 650	122 938 508	30 490 142	34	30	3	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Итого капитал	196 076 968	165 140 596	30 936 372	43	41	2	-	-	-	-	-	-
Долгосрочные обязательства	-	-	-	-	0	0	-	-	-	-	-	-

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Долгосрочные кредиты и займы	77 499 900	59 411 188	18 088 712	17	15	2	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Долгосрочные авансы полученные	26 420	114 311	-87 891	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Отложенные налоговые обязательства	15 599 232	12 884 283	2 714 949	3	3	0	-	-	-	Сущ.	-	ДА
Итого долгосрочные обязательства	93 125 552	72 409 782	20 715 770	20	18	3	-	-	-	-	-	-
Краткосрочные обязательства	-	-	-	-	0	0	-	-	-	-	-	-
Торговая и прочая кредиторская задолженность	83 923 316	88 372 216	-4 448 900	18	22	-3	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Начисленные расходы	10 648 286	9 674 307	973 979	2	2	0	-	-	-	-	-	-
Налоги к уплате	8 810 963	5 926 672	2 884 291	2	1	0	-	-	-	-	-	-
Дивиденды к выплате	11 936 866	16 993 856	-5 056 990	3	4	-2	-	-	Сущ.	-	-	ДА
Налог на прибыль к уплате	0	670 770	-670 770	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Краткосрочные авансы полученные	287 655	187 655	100 000	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Краткосрочные кредиты и займы	50 105 880	44 817 119	5 288 761	11	11	0	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Итого краткосрочные обязательства	165 712 966	166 642 595	-929 629	36	41	-5	-	-	-	-	-	-
Итого обязательства	258 838 518	239 052 377	19 786 141	57	59	-2	-	-	-	-	-	-
Итого капитал и обязательства	454 915 486	404 192 973	50 722 513	100	100	0	-	-	-	-	-	-

Источник: составлено автором по материалам [155].

Таблица В.2 – Анализ Консолидированного отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе ПАО «Магнит» на 31.12.20XX

Статья отчетности	За 20XX год, тыс. руб.	За 20XX-1 год, тыс. руб.	Изменение величины статьи за период, тыс. руб.	Вертикальный анализ					Горизонтальный анализ			Подлежит дальнейшему исследованию?
				Удельный вес статьи в выручке, 20XX, в процентах	Удельный вес статьи в выручке, 20XX-1, в процентах	Изменение структуры за отчетный период, в процентах	Существенность структуры (>5%)	Существенность изменения структуры (>5%)	Существенность статьи отчета 20XX (больше сущ.)	Существенность статьи отчета 20XX-1 (больше сущ.)	Существенность изменения величины статьи за период (больше сущ.)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Выручка	1 074 811 554	950 613 336	124 198 218	100	100	0	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Себестоимость реализации	-779 052 545	-679 792 530	-99 260 015	-72	-72	-1	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Валовая прибыль	295 759 009	270 820 806	24 938 203	28	28	-1	-	-	-	-	-	-
Коммерческие расходы	-12 999 499	-12 655 622	-343 877	-1	-1	0	-	-	-	-	-	-
Общехозяйственные и административные расходы	-205 078 370	-175 792 742	-29 285 628	-19	-18	-1	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Инвестиционные доходы	106 254	225 664	-119 410	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Финансовые расходы	-13 293 675	-11 885 958	-1 407 717	-1	-1	0	-	-	-	-	-	-
Прочие доходы	4 036 113	3 960 295	75 818	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Прочие расходы	-888 894	-843 512	-45 382	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Прибыль/убыток по курсовым разницам	1 139 024	-2 633 016	3 772 040	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Прибыль до налогообложения	68 779 962	71 195 915	-2 415 953	6	7	-1	-	-	-	-	-	-
Расходы по налогу на прибыль	-14 370 968	-12 134 715	-2 236 253	-1	-1	0	-	-	Сущ.	-	-	ДА

Продолжение таблицы В.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Прибыль за год	54 408 994	59 061 200	-4 652 206	5	6	-1	-	-	-	-	-	-
Итого совокупный доход за год, за вычетом налога	54 408 994	59 061 200	-4 652 206	5	6	-1	-	-	-	-	-	-
Прибыль за год, приходящаяся на акционеров материнской компании	54 408 994	59 061 200	-4 652 206	5	6	-1	-	-	-	-	-	-
Итого совокупный доход за год, за вычетом налога, приходящаяся на акционеров материнской компании	54 408 994	59 061 200	-4 652 206	5	6	-1	-	-	-	-	-	-
Прибыль на акцию (в рублях на акцию)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Базовая и разводненная прибыль за год, приходящаяся на акционеров материнской компании	575.38	624.58	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Источник: составлено автором по материалам [155].

**Приложение Г**  
(информационное)

**Анализ бухгалтерской отчетности ПАО «Магнит» за 20XX год**

Таблица Г.1 – Анализ Бухгалтерского баланса ПАО «Магнит» на 31.12.20XX

Наименование показателя	31 декабря 20XX, тыс. руб.	31 декабря 20XX-1, тыс. руб.	Оборот за отчетный период, тыс. руб.	Вертикальный анализ					Горизонтальный анализ			Подлежит дальнейшему исследованию ?
				Доля статьи в валюте баланса 20XX, в процентах	Доля статьи в валюте баланса 20XX-1, в процентах	Изменение структуры баланса за отчетный период, в процентах	Существенность структуры (>5%)	Существенность изменения структуры (>5%)	Существенность входящего остатка (больше сущ.)	Существенность исходящего остатка (больше сущ.)	Существенность оборота за период (больше сущ.)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
<b>АКТИВЫ</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Нематериальные активы	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Результаты исследований и разработок	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Нематериальные поисковые активы	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Материальные поисковые активы	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Основные средства	750 428	789 603	-39 175	1	1	0	-	-	-	-	-	-
Доходные вложения в материальные ценности	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Финансовые вложения	111 545 343	92 277 442	19 267 901	88	70	18	Сущ.	Сущ.	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА

Продолжение таблицы Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Отложенные налоговые активы	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Прочие внеоборотные активы	2 906	2 236	670	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Итого по разделу I	112 298 677	93 069 281	19 229 396	89	71	18	-	-	-	-	-	-
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Запасы	58	39	19	0	0	0	-	-	-	-	-	-
НДС по приобретенным ценностям	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Дебиторская задолженность	12 905 213	15 288 413	-2 383 200	10	12	-1	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1 022 472	22 591 639	-21 569 167	1	17	-16	Сущ.	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	ДА
Денежные средства и денежные эквиваленты	289	145	144	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Прочие оборотные активы	24	40	-16	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Итого по разделу II	13 928 056	37 880 276	-23 952 220	11	29	-18	-	-	-	-	-	-
<b>БАЛАНС</b>	<b>126 226 733</b>	<b>130 949 557</b>	<b>-4 722 824</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>0</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>	-	-	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Уставный капитал	946	946	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Собственные акции, выкупленные у акционеров	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-

Продолжение таблицы Г.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Переоценка внеоборотных активов	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Добавочный капитал (без переоценки)	41 988 451	41 988 451	0	33	32	1	Сущ.	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Резервный капитал	142	142	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	21 241 901	32 395 296	-11 153 395	17	25	-8	Сущ.	Сущ.	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Итого по разделу III	63 231 440	74 384 835	-11 153 395	50	57	-7	-	-	-	-	-	-
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	-	0	-	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Заемные средства	20 000 000	30 000 000	-10 000 000	16	23	-7	Сущ.	Сущ.	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Отложенные налоговые обязательства	8 118	8 920	-802	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Оценочные обязательства	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Прочие обязательства	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Итого по разделу IV	20 008 118	30 008 920	-10 000 802	16	23	-7	-	-	-	-	-	-
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		0		0	0	0	-	-	-	-	-	-
Заемные средства	31 018 000	26 418 050	4 599 950	25	20	4	Сущ.		Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Кредиторская задолженность, в том числе:	11 967 796	137 184	11 830 612	9	0	9	Сущ.	Сущ.	Сущ.		Сущ.	ДА
Доходы будущих периодов	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Оценочные обязательства	1 379	568	811	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Прочие обязательства	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Итого по разделу V	42 987 175	26 555 802	16 431 373	34	20	14	-	-	-	-	-	-
БАЛАНС	126 226 733	130 949 557	-4 722 824	100	100	0	-	-	-	-	-	-

Источник: составлено автором по материалам [154].

Таблица Г.2 – Анализ Отчета о финансовых результатах ПАО «Магнит» на 31.12.20XX

Статья отчетности	За 20XX год, тыс. руб.	За 20XX-1 год, тыс. руб.	Изменение величины статьи за период, тыс. руб.	Вертикальный анализ					Горизонтальный анализ			Подлежит дальнейшему исследованию?
				Удельный вес статьи в выручке, 20XX, в процентах	Удельный вес статьи в выручке, 20XX-1, в процентах	Изменение структуры за отчетный период, в процентах	Существенность структуры (>5%)	Существенность изменения структуры (>5%)	Существенность статьи отчета 20XX (больше сущ.)	Существенность статьи отчета 20XX-1 (больше сущ.)	Существенность изменения величины статьи за период (больше сущ.)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Выручка	370 517	344 604	25 913	100	100	0	Сущ.	-	-	-	-	ДА
Себестоимость продаж	-53 836	-53 989	153	-15	-16	1	Сущ.	-	-	-	-	ДА
Валовая прибыль (убыток)	316 681	290 615	26 066	85	84	1	-	-	-	-	-	-
Коммерческие расходы	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Управленческие расходы	-301 215	-298 349	-2 866	-81	-87	5	Сущ.	-	-	-	-	ДА
Прибыль (убыток) от продаж	15 466	-7 734	23 200	4	-2	6	-	-	-	-	-	-
Доходы от участия в других организациях	24 000 000	32 800 000	-8 800 000	6477	9518	-3041	Сущ.	Сущ.	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Проценты к получению	13 140 172	9 266 234	3 873 938	3546	2689	857	Сущ.	Сущ.	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Проценты к уплате	-5 846 450	-3 245 050	-2 601 400	-1578	-942	-636	Сущ.	Сущ.	Сущ.	Сущ.	Сущ.	ДА
Прочие доходы	19 570	695	18 875	5	0	5	Сущ.	Сущ.	-	-	-	ДА
Прочие расходы	-89 546	-88 453	-1 093	-24	-26	2	Сущ.	-	-	-	-	ДА
Прибыль (убыток) до налогообложения	31 239 212	38 725 692	-7 486 480	8431	11238	-2806	-	-	-	-	-	-
Текущий налог на прибыль	-1 454 808	-1 189 807	-265 001	-393	-34	-47	Сущ.	Сущ.	-	-	-	ДА

Продолжение таблицы Г.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
в том числе постоянные налоговые обязательства (активы)	4 793 836	6 556 272	-1 762 436	1294	1903	-609	-	-	Сущ.	Сущ.	-	ДА
Изменения отложенных налоговых обязательств	802	941	-139	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Изменения отложенных налоговых активов	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Прочее	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Чистая прибыль (убыток)	29 785 206	37 536 826	-7 751 620	8039	10893	-2854	-	-	-	-	-	-
Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-
Совокупный финансовый результат периода	29 785 206	37 536 826	-7 751 620	8039	10893	-2854	-	-	-	-	-	-

Источник: составлено автором по материалам [154].