

УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ

Научно-практический журнал

DOI: 10.26764/2408-9303

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

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

Периодичность издания – 6 номеров в год

Publication frequency – 6 issues per year

**Учредитель: «Финансовый университет»,
Москва Россия**

**Founder: “Financial University”,
Moscow, Russia**

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

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

Журнал входит в перечень периодических научных
изданий, рекомендуемых ВАК для публикации
основных результатов диссертаций на соискание
ученых степеней кандидата и доктора наук,
включен в ядро Российского индекса
научного цитирования (РИНЦ)

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

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

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

Журнал распространяется по подписке.
Подписной индекс 94058 в объединенном
каталоге «Пресса России»

The Journal is distributed by subscription.
Subscription index: 94058 in the consolidated
catalogue “The Press of Russia”

Vol. 7 • No. 6 • 2020

ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

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

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

К.В. Алтухов, партнер Департамента аудиторских услуг ЗАО «КПМГ», заведующий кафедрой «КПМГ», Финансовый университет, Москва, Россия

Р.Е. Артюхин, руководитель Федерального казначейства (Казначейства России), Москва, Россия

О.В. Голосов, доктор экономических наук, профессор, Москва, Россия

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

Д.И. Казачков, директор Группы компаний «1С-Рарус», заведующий кафедрой «Технологии 1С», Финансовый университет, Москва, Россия

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

В.Г. Когденко, доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой финансового менеджмента, Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ», Москва, Россия

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

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

В.В. Панков, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва, Россия

С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, проректор по учебной работе, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

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

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

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

В.Я. Соколов, доктор экономических наук, профессор, партнер PwC, Москва, Россия

В.П. Фомин, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры учета, анализа и аудита, Самарский государственный экономический университет, Самара, Россия

Л.З. Шнейдман, доктор экономических наук, профессор, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации, Москва, Россия

М.А. Эскиндаров, доктор экономических наук, профессор, ректор Финансового университета, академик Российской академии образования, Москва, Россия

Дж. Галасси, профессор по экономике предприятия и бухгалтерскому учету кафедры экономики, Университет Пармы, Парма, Италия

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

Ю.А. Кузьминский, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана, Киев, Украина

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

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

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

А. Сангстер, бакалавр, магистр, доктор философии, дипломированный бухгалтер, профессор бухгалтерского учета, Университет Сассекс, Брайтон, Великобритания

EDITOR-IN-CHIEF

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

MEMBERS OF THE EDITORIAL BOARD

K.V. Altukhov, Partner, Department of Auditing, KPMG, Head, Department of KPMG, Financial University, Moscow, Russia

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

O.V. Golosov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Moscow, Russia

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

D.I. Kazachkov, Director, 1C-Rarus Group of Companies, Head, Department of 1C Technology, Financial University, Moscow, Russia

L.V. Klepikova, Cand. Sci. (Econ.), Professor, First Deputy Dean, Faculty of Tax, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

V.G. Kogdenko, Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of Financial Management Department, National Research Nuclear University MEPhI, Moscow, Russia

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

M.V. Mel'nik, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Department of Auditing and Corporate Reporting, Deputy Editor, Financial University, Moscow, Russia

V.V. Pankov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting and Taxation, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

S.V. Pankova, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Vice-Rector for Educational Affairs, Orenburg State University, Orenburg, Russia

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

V.N. Salin, Cand. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Business Intelligence, Financial University, Moscow, Russia

I. V. Safonova, Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Auditing and Corporate Reporting, Financial University, Moscow, Russia

V. Ya. Sokolov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Partner, PwC, Moscow, Russia

V.P. Fomin, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Samara State University of Economics, Samara, Russia

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

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

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

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

Yu.A. Kuzminskii, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head, Department of Accounting, Hetman Kyiv National Economic University, Kiev, Ukraine

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

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

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

A. Sangster, BA, MSc, PhD, Cert. TESOL, CA, Professor of Accounting, University of Sussex, Brighton, United Kingdom

«Учет. Анализ. Аудит»
2020, Т. 7, № 6

Журнал зарегистрирован
в Федеральной службе
по надзору в сфере связи,
информационных технологий
и массовых коммуникаций.

Свидетельство о регистрации
ПИ № ФС77-67070
от 15 сентября 2016 г.

Учредитель

ФГБОУ ВО «Финансовый
университет при
Правительстве Российской
Федерации», Москва, Россия

Главный редактор

Р.П. Булыга

Заведующий редакцией
научных журналов

В. А. Шадрин

Выпускающие редакторы

А. С. Островская, В.П. Косарев

Корректор

С.Ф. Михайлова

Переводчики

О.Н. Петрова, И. А. Осипова,
Н.А. Пунтус

Верстка

С.М. Ветров

Оформление подписки
в редакции по тел.:
8 (499) 943-94-31,
e-mail: MMKorigova@fa.ru
М.М. Коригова

Адрес редакции:

125993, ГСП-3, Москва,
Ленинградский пр-т, 53, к. 5.9

Тел.: 8 (499) 943-94-59
E-mail: ostrovskayaas@mail.ru
www.accounting.fa.ru

Подписано в печать:
11.12.2020

Формат 60 × 84 1/8
Объем 17,75 п.л.

Заказ № 690

Отпечатано

в Отделе полиграфии

Финансового университета

(Москва, Ленинградский пр-т, д. 51)

© Финансовый университет

ВЗГЛЯД ОТ ПЕРВОГО ЛИЦА

10 вопросов Ректору 6

ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

С.В. Панкова, В.С. Левин, В.В. Попов

**Анализ таможенных платежей как объекта экономической
деятельности таможенных органов: современные реалии**

в условиях теневого экспорта 13

Т.А. Дудко

Нормативное регулирование аудита экологической

отчетности нефтедобывающих компаний 26

МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

А.А. Вахрушина, М.А. Вахрушина

**Отчет об интеллектуальном капитале вузов: концепция
формирования, аналитические возможности в контексте**

принятия стейкхолдерами управленческих решений 40

А.Ю. Кузьмин

Учетная процедура облигаций с двойной валютной

номинацией в соответствии с МСФО. 55

ОПЫТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева

**Исследование эволюции методических подходов
к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений**

в условиях цифровизации 64

ФОРУМ МОЛОДЫХ

Т.Я. Гасанов, И.В. Пашнин, И.Ф. Ветрова

Контроль и оценка рисков

национального проекта «Экология» 75

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

М.В. Мельник

Новые идеи в учете, анализе и аудите 84

Содержание журнала за 2020 год. 90

FIRST PERSON PERSPECTIVE**10 Questions to the Rector 6****THEORY OF ACCOUNTING AND CONTROL***S.V. Pankova, V.S. Levin, V.V. Popov***Customs Payments Analysis as an Object of Economic Activity
of Customs Authorities: Modern Realities of Shadow Exports 13***T.A. Dudko***Auditing Regulations of Environmental
Reporting of Oil Companies 26****THE CHNIQUES AND TECHNOLOGIES***A.A. Vakhrushina, M.A. Vakhrushina***Universities' Intellectual Capital Report:
The Formation Concept, Analytical Capabilities
under Stakeholders Management Decisions-Making. 40***A. Yu. Kuz'min***An Accounting Procedure for Bonds with a Double Currency
Denomination in Accordance with the IFRS 55****EXPERIENCE PERFECTION***I.N. Bogataya, E.M. Evstaf'eva***Research on the Evolution of Methodological Approaches to
Accounting and Auditing of Estimated Values in the Context of
Digitalization 64****YOUTH FORUM***T. Ya. Gasanov, I.V. Pashnin, I.F. Vetrova***Monitoring and Risk Assessment
of the National Project "Ecology" 75****ACADEMIC LIFE***M.V. Mel'nik***Fresh Ideas in Accounting, Analysis & Auditing 84****Contents of the journal for 2020 90**

The journal "Accounting.
Analysis. Auditing"
2020, vol. 7, no. 6

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

Founder
**The Financial University under
the Government of the Russian
Federation, Moscow, Russia**

Editor-in-Chief
R.P. Bulyga

Head of Scientific Journals
Editorial Department
V.A. Shadrin

Managing Editor
A.S. Ostrovskaya, V.P. Kosarev

Proofreader
S.F. Mikhaylova

Translators
**O.N. Petrova, I.A. Osipova,
N.A. Puntus**

Design, Layout
S.M. Vetrov

Subscription in editorial office
Tel.: +7 (499) 943-94-59
E-mail: MMKorigova@fa.ru
M.M. Korigova

Editorial address:
53, Leningradsky prospekt,
office 5.9
Moscow, 125993

E-mail: ostrovskayaas@mail.ru
www.accounting.fa.ru

Signed off to printing:
11.12.2020
Format 60 × 84 1/8
Size 17,75 printer sheets
Order № 690

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

© Financial University

10 вопросов Ректору / 10 Questions to the Rector

Интервью ректора Финансового университета
Михаила Абдурахмановича Эскиндарова редакции журнала
«Учет. Анализ. Аудит»

На первом в 2020/2021 учебном году расширенном заседании Ученого совета Финансового университета ректор университета, академик РАО, доктор экономических наук, профессор Михаил Абдурахманович Эскиндаров поставил перед коллективом амбициозные задачи по повышению эффективности всех аспектов деятельности университета в рамках новой организационной структуры, системообразующим звеном которой выступают факультеты, включающие в себя научно-образовательные департаменты, кафедры и научные подразделения. В своем докладе Михаил Абдурахманович особое внимание обратил на организацию учебного процесса в условиях продолжающейся пандемии; необходимость повышения качества подготовки кадров высшей квалификации (аспирантов и докторантов); расширение спектра фундаментальных и прикладных научных исследований, позволяющих активнее привлекать к научной работе не только профессорско-преподавательский состав, но и обучающихся на всех стадиях образовательного процесса.

Поставленные задачи и обозначенные проблемы широко обсуждались на общих собраниях новых факультетов и департаментов Финансового университета. Все коллеги едины во мнении, что важнейшим направлением развития новых структурных подразделений является выстраивание системного сетевого взаимодействия факультетов, департаментов и кафедр с государственными органами, бизнес-структурами, профессиональным и вузовским сообществом. Так сложилось, что более чем за 20 лет деятельности учебно-методического объединения на базе Финансового университета, в состав которого входили все ведущие вузы страны, сформировалась профессиональная площадка для обмена мнениями в части организации учебно-методической работы и лучших практик вузовского управления. Один из ведущих профильных журналов Финансового университета «Учет. Анализ. Аудит», несмотря на произошедшее упразднение УМО, продолжает укреплять сложившиеся связи

с вузами и является открытой «территорией» профессионального взаимодействия и обсуждения самых насущных вопросов для его участников.

По многим направлениям развития деятельности университета в ходе обсуждения у коллектива Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа возникли идеи, которые нам хотелось бы обсудить с вами на страницах журнала и получить рекомендации по форме их реализации.

Вопрос 1. О создании экосистемы Финансового университета.

Вопрос. Актуальным трендом развития крупных холдинговых структур (например, таких как Сбер, Яндекс) является трансформация философии их деятельности в сторону создания максимально комфортной системы оказания услуг, называемой модным словом «экосистема». На Ваш взгляд, насколько подобная «философия» развития может быть применима для вузов?

Зная Ваш подход о том, что центральной фигурой в вузе является студент, а также учитывая те грандиозные задачи, которые поставлены в недавно принятой стратегии развития Финансового университета, можно ли полагать, что будущее университета и его коллектива Вы видите в создании подобной экосистемы в нашей альма-матер?

Ответ. Вопрос на самом деле интересный. Справедливости ради, нельзя сказать, что данная модель нова, поскольку появилась более 25 лет назад. В нашей стране с популяризацией цифровых возможностей она стала стремительно развиваться именно сейчас.

На мой взгляд, важно определиться, что мы вкладываем в само понятие «экосистема». На языке бизнеса — это набор сервисов, представляемый компанией для клиента с максимальным удобством и комфортом для него. Как говорят, «система, где клиент является ее главным лицом и главным дирижером».

А ведь, по сути, экосистема представляет собой сложную саморегулирующую и саморазвивающуюся систему. Любой современный университет

объективно отвечает всем признакам экосистемы (открытость, динамичность, конкуренция, сотрудничество, симбиоз, эволюция и др.). Лицей — работа с абитуриентами; колледж — подготовка бакалавров и магистров; аспирантура и докторантура — подготовка кадров высшей квалификации, фундаментальные и прикладные научные исследования; дополнительное образование — услуги в сфере экспертизы и консалтинга — взаимодействие с компаниями-работодателями и вузами-партнерами; ассоциация выпускников — активный маркетинг и собственные медиа — вот далеко не полный набор опций университета сегодня. Можно сказать, что это и есть модель экосистемы. Однако именно «философия» вузовской модели должна отличаться от бизнес-модели. Главный вопрос здесь, думаю, заключается в том, насколько вузовское сообщество готово олицетворять студента с «клиентом».

Что касается Финансового университета, мы действительно ориентированы на студента, на его ожидания, поскольку прекрасно осознаем «что ради чего». Однако мы не считаем, что студент — это «клиент» в прямом смысле этого слова. На наш взгляд, миссия вуза глобальнее миссии коммерческой организации. Вуз выполняет важнейшую социальную и воспитательную роль в профессиональном становлении обучающегося. И это несколько меняет акценты. Перефразировав фразу одного известного в нашей стране банкира «Ваша проблема — это наша возможность», я бы сказал о нашем университете... «Ваши ожидания — это наши возможности».

Финансовый университет разработал Программу развития до 2030 года, в которой в качестве одной из приоритетных и ближайших задач поставлена задача (до 2024 г.) по формированию комплексной экосистемы, способной обеспечить конкурентоспособность образовательной, научной и инновационной деятельности в целях развития человеческого капитала за счет разработки и внедрения практико-ориентированных образовательных программ и технологий, развития информационно-коммуникационной инфраструктуры, кадрового потенциала, организационной структуры и др.

В университете активно происходит процесс цифровой трансформации, применяется целый ряд онлайн-сервисов для наших студентов и абитуриентов, предлагаемых Институтом онлайн-образования (под руководством Г.В. Можяевой) и структурами по работе с абитуриентами (под руководством С.В. Брюховецкой). В настоящее время

ведется работа по повышению доступности образовательных программ и образовательных сервисов через внедрение цифровых инструментов, в том числе образовательных платформ для мобильных средств коммуникаций.

Главное, чтобы в погоне за «новыми образами», «технологическим лидерством», агрессивным ростом пакета предлагаемых различных онлайн-сервисов не упустить основное предназначение университета — развитие личности выпускника, составляющего основу человеческого потенциала страны.

Вопрос 2. О реализации концепции образования «2+2+2».

Вопрос. В своем Послании Федеральному собранию от 15.01.2020 Президент Российской Федерации В.В. Путин поставил задачу так организовать образовательный процесс в вузах, чтобы «дать возможность студентам после второго курса выбрать новое направление или программу обучения, включая смежные профессии». На что, по Вашему мнению, должна быть нацелена учебная и методическая работа в университете, факультетах и департаментах, чтобы обеспечить эту возможность?

Ответ. Безусловно, новая образовательная модель университета предусматривает значительную оптимизацию портфеля образовательных программ бакалавриата, трансформацию существующей модели четырехлетнего обучения в модель «2+2», предусматривающую идентичный контент подготовки в первые два года обучения на одном направлении, мягкую профилизацию, возможность выбора (корректировки) направления подготовки на третьем курсе, возможность выстраивания индивидуальных образовательных профессиональных траекторий обучающегося.

Наш университет приступил к внедрению данного подхода при разработке учебных планов по образовательным программам набора 2021 г. по всем реализуемым направлениям. По своей сути, данная **концепция** предлагает применение дифференцированного принципа формирования образовательных программ с выделением приоритетных компетенций, формируемых у обучающихся на каждом его этапе.

В первые два года обучения (первый-второй курсы бакалавриата) приоритет будет отдаваться формированию так называемых «технологических и социальных компетенций» обучающегося, включая математический, гуманитарный и общепрофессиональный блок дисциплин по направлениям. Мы

считаем, что для студента Финансового университета важными сейчас являются как математические и технологические навыки, так и социальные коммуникации и знание иностранных языков. В блок общепрофессиональных дисциплин, например, если мы говорим для департаментов Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, входит изучение основ бухгалтерского учета и налогообложения. В условиях широкого применения информационных технологий эти компетенции едины не только для специалистов в области учета, аудита и налогообложения, но и для всех экономистов.

Задача третьего-четвертого курсов бакалавриата в рамках выбранного профиля — формирование так называемых «функциональных компетенций», прежде всего за счет реализации дисциплин профиля, прохождения учебной и производственной (преддипломной) практики, выполнения проектной курсовой и проектной выпускной квалификационной работы. Для этого в учебный процесс внедрены различные интерактивные образовательные технологии, в том числе основанные на анализе деловых ситуаций (использовании кейс-метода); выполнении конкретных профессиональных задач в специализированных программных продуктах. Обязательным элементом профессиональной подготовки студентов является привлечение преподавателей-практиков, активно практикуется проведение мастер-классов, круглых столов и групповых дискуссий с участием работодателей. Наши студенты выполняют научные исследования по заказу компаний-работодателей в форме временных научных студенческих коллективов — данная практика реализуется уже несколько лет и показала себя очень успешной.

Магистратура должна стать опережающей, экспертной, корпоративной и более гибкой. В условиях усиления практико-ориентированной составляющей на данном уровне приоритет должен отдаваться формированию так называемых «консалтинговых и методических компетенций» обучающегося, предполагающих способность формирования профессионального суждения на основании анализа большого массива данных. Практически это должно заключаться в перманентной актуализации существующих и открытии новых курсов или магистерских программ, направленных на формирование консалтинговых и методических компетенций (например, «Налоговый консультант», «Налоговый юрист», «Налоговая адвокатура», «Финансовый консалтинг», «Внутренний аудит бизнес-

процессов организации», «Финансовое (налоговое) планирование и управление рисками бизнеса», «Методология бухгалтерского и налогового сопровождения бизнеса» и др.).

Вопрос 3. Об изменении концепции и форм самостоятельной работы студентов в связи с использованием новых образовательных IT-технологий.

Вопрос. Ни для кого не секрет, что центральным звеном современного образовательного процесса выступает самостоятельная работа студента. Как, по Вашему мнению, должна меняться концепция самостоятельной работы в связи с использованием новых образовательных IT-технологий и какие формы следует развивать в первую очередь?

Ответ. Самостоятельная работа студента решает главный вопрос — она учит студента учиться, то есть воспитывает умение найти нужную информацию, определить результативные методы ее обработки. В идеале — дать свои предложения по совершенствованию изучаемого процесса или явления, сформировать сценарий решения предлагаемой задачи с использованием возможностей международных информационных систем. Правильно организованная самостоятельная работа должна способствовать работе студентов с научной и профессиональной литературой, посещению ими библиотеки, о чем я постоянно говорю с профессорско-преподавательским составом университета, умению не только излагать прочитанный материал, но и самостоятельно делать выводы. В университете созданы крупные лаборатории Bloomberg и Thomson Reuters. Очень важно, чтобы наши студенты именно в рамках самостоятельной работы активно привлекали ресурсы этих международных баз и умели с ними работать.

Конечно, на каждом уровне образования подходы к самостоятельной работе отличаются степенью сложности формируемых навыков и решаемых профессиональных задач.

В бакалавриате — это обзор научной литературы и сопоставление взглядов различных научных школ, выявление расхождений в нормативных документах, регламентирующих определенные процессы, сопоставление практик разных экономических субъектов при решении однотипных задач. В магистратуре задачи усложняются, и студент должен уметь оценить, насколько сложившаяся практика работы конкретного предприятия соответствует особенностям организации бизнес-процессов данного предприятия, выбранной стратегии и т.п. Это уже не только сравнение, но и умение найти ошибки,

выбрать наиболее эффективные методы работы и т.п. В аспирантуре — важно уметь найти те решения, которые обеспечивают более эффективную работу изучаемого объекта, учесть и объективные, и субъективные факторы роста и риски, своевременное выявление которых позволит снизить их негативные последствия.

В условиях цифровизации и внедрения IT-технологий, конечно, стоит серьезно задуматься о смене парадигмы традиционных форм и способов организации самостоятельной работы студентов. Поэтому мы активно внедряем цифровые симуляторы и тренажеры в различных профессиональных областях, компьютерные практикумы по бухгалтерскому и налоговому учету и формированию отчетности. И гордимся тем, что подавляющее большинство из данных разработок являются разработками преподавателей университета — победителей конкурса «Методический олимп». Ежегодно мы проводим такой конкурс методического мастерства, в формате которого выделены номинации «Инновационные технологии обучения» и «Лучший электронный ресурс преподавателя». Также у нас есть конкурс «Лауреат премии ректора», в котором награждаем коллективы преподавателей за самые успешные проекты и разработки. Конкурсы имеют многолетнюю историю и прекрасные результаты, которые мы активно внедряем в учебный процесс.

Вопрос 4. О повышении роли руководителей образовательных программ.

Вопрос. В развитие осуществляемых организационных изменений рассматривается ли вопрос усиления роли и ответственности руководителя образовательной программы, формирования «Института руководителей образовательных программ» и системы внутреннего контроля эффективности и качества реализации образовательных программ на уровне факультета.

Ответ. Практика «Института руководителей образовательных программ» активно используется в западных вузах. Отдельные известные нам российские вузы тоже пытаются ее применять. Это может потребовать очередной структурной перестройки деятельности университета. В настоящее время мы анализируем данный вопрос.

Сегодня факультетам отданы огромные полномочия. Согласно принятым в университете регламентам, на факультетах могут создаваться Академический совет и Методическая комиссия, в состав которых входят руководители образовательных программ, а также комитеты и комиссии, являю-

щиеся экспертными органами факультета. Поэтому, по усмотрению декана, на факультете может быть создан Совет руководителей образовательных программ, в задачи которого будут входить разработка стратегии развития образовательных программ; обеспечение уровневой преемственности родственных программ бакалавриата и магистратуры; методическое и кадровое обеспечение образовательных программ.

Для повышения эффективности образовательных программ мы проводим регулярный мониторинг удовлетворенности обучающихся качеством реализуемых образовательных программ (для бакалавриата и магистратуры), а также независимую оценку качества подготовки студентов компаниями-работодателями.

По поводу ответственности руководителей образовательных программ, а также декана факультета, руководителя департамента в Финансовом университете предусмотрена система KPI с соответствующим набором целевых индикаторов и формированием итоговых рейтингов. Поэтому мы ежегодно проводим систему оценки эффективности деятельности по разным направлениям. К рейтингам можно по-разному относиться, однако именно они позволяют выявить все отклонения. Теперь можем только говорить о расширении спектра принимаемых мер в случае стимулирования или применения мер воздействия.

Вопрос 5. О конфликте интересов при реализации образовательных программ на иностранных языках.

Вопрос. Сегодня на Факультете налогов, аудита и бизнес-анализа реализуются образовательные программы для бакалавров и магистров по международным системам учета и налогообложения, ряд из них на английском языке («Международная торговля и налогообложение», «Международное налоговое планирование»); подготовлены предложения по введению новой образовательной программы для бакалавров «Учет и финансовый анализ» также на английском языке. Традиционно в Финансовом университете «негласная» прерогатива реализации подобных образовательных программ на иностранных языках была у Факультета международных экономических отношений и Международного финансового факультета. Ситуация, при которой образовательные программы на иностранных языках могут реализовываться всеми факультетами, на Ваш взгляд, — это «конфликт интересов» или создание «здоровой конкуренции» в рамках вуза?

Ответ. Согласен, может быть раньше подобная ситуация и выглядела как «конфликт интересов». Но проходит время и все меняется.

Наш университет при Правительстве РФ и это обязывает. Вклад университета в развитие экономики страны определяется его активным участием в реализации отдельных стратегических национальных задач, в том числе и связанных с увеличением доли иностранных граждан для обучения по программам высшего образования. Одна из задач развития университета состоит в повышении привлекательности образовательных программ для обучающихся, а также потенциальных представителей академических, экономических и политических элит; повышении конкурентоспособности образовательных программ на международном образовательном рынке; формировании комфортной среды для иностранных обучающихся.

Как сказал Мао Цзэдун: «Пусть расцветают сто цветов, пусть соперничают сто школ». Думаю, сегодня — это здоровая конкуренция. Вопрос заключается в миссии факультета и целевой аудитории предлагаемых факультетом образовательных программ. Образовательные программы Факультета МЭО ориентированы на экспорт образовательных услуг, на отдельных программах могут обучаться преимущественно иностранные студенты. Задача образовательных программ, реализуемых на английском языке на других факультетах (например, Факультете налогов, аудита и бизнес-анализа), заключается в повышении интереса к факультету и привлечении определенной доли иностранных студентов. Справедливости ради, нельзя не отметить и тот факт, что одним из показателей КРІ декана факультета является именно доля иностранных студентов в общей численности обучающихся на программах факультета. Реализуя программы на иностранном языке, в том числе достигается и данный показатель.

Вопрос 6. О результативности работы аспирантуры.

Вопрос. Одним из насущных и приоритетных вопросов является вопрос подготовки научных кадров в аспирантуре. В этой связи представляется важным найти пути повышения результативности ее работы. До недавнего времени данным направлением деятельности занимался специально созданный Институт аспирантуры. Как изменятся акценты и роль факультетов в повышении эффективности работы аспирантуры в условиях проводимой реорганизации?

Ответ. В данном направлении нас с вами ждут серьезные перемены в связи с передачей на уровень факультетов всех вопросов, связанных с функционированием аспирантуры и подготовкой научно-педагогических кадров высшей квалификации. При этом на уровне университета останутся только надзорные функции (создание органа, типа НАК, надзирающего за работой диссертационных советов).

С точки зрения повышения эффективности работы с аспирантами в части подготовки их диссертации и защиты, еще на уровне вступительных испытаний с 2021 г. предусмотрено проведение отбора потенциальных претендентов по принципу поступления в магистратуру, когда наряду с результатами вступительных испытаний принимается и «портфолио», как раз и отражающее задел будущего аспиранта.

На мой взгляд, факультету и департаментам необходимо вести систематическую работу по подбору кандидатов для поступления в аспирантуру. Целесообразно выделить две группы поступающих.

Первая группа — магистры, завершившие обучение либо в год поступления, либо в предыдущий год. Этот контингент часто не имеет достаточного задела для будущего исследования. Как правило, будущий аспирант сталкивается со сложностью выбора конкретного объекта, проведения на нем экспериментов, позволяющих сформулировать конкретные предложения. Данный подход весьма затрудняет подготовку работы, имеющей практические рекомендации и тем более проведение их апробации на конкретном объекте. Часто выбор такого объекта для исследования существенно задерживается, что затрудняет получение необходимых документов об апробации результатов исследования. Поэтому у этой группы соискателей успех и своевременность защиты в значительной мере зависит от того, насколько активно научный руководитель сможет обеспечить аспиранту доступ к конкретному практическому материалу и возможность контакта с конкретными экономическими субъектами, что позволит ему обосновать достоверность и практическую ценность предложений.

Вторая группа соискателей связана с привлечением практических работников, которые чаще всего уже сформировали определенные позиции по исследуемому вопросу, они имеют большой практический материал, в ряде случаев уже провели апробацию своих предложений на рабочем месте, но у них нет навыка научной формы изложения материала. В этом случае руководитель выступает,

как правило, в роли эксперта и редактора. В этом случае имеет место обоюдный интерес, так как руководитель получает возможность также работать с конкретным материалом и вместе с соискателем получает дополнительные знания. Однако эффект от работы с соискателями этой группы может стать взаимовыгодным и будет способствовать повышению качества научных исследований в университете в целом, поскольку, завершив работу, соискатель, как правило, продолжает свое исследование и привлекает к нему работников того Департамента, в котором он проходил обучение в аспирантуре.

Вопрос 7. О передаче дополнительного профессионального образования на факультеты.

Вопрос. Факультет сегодня является мощным научно-образовательным структурным подразделением, осуществляющим подготовку по различным направлениям и программам, как вузовского, так и дополнительного образования. Откройте секрет, не рассматривается ли возможность передачи на факультеты программ по дополнительному профессиональному образованию (ДПО) и структур ДПО по направлениям деятельности факультетов?

Ответ. Идея не лишена здравого смысла, особенно для факультетов, таких как Факультет налогов, аудита и бизнес-анализа. Повышение квалификации для бухгалтеров, аудиторов и налоговых консультантов является обязательной нормой, и кто как не преподаватели департаментов этого факультета смогут это сделать лучше всего. Объединение их усилий на уровне факультета с одновременным предоставлением определенной свободы в заключении договоров на обучение и выдаче сертификатов о повышении квалификации должно дать положительный синергетический эффект. Думаю, мы его рассмотрим, может быть только несколько позже.

Важнее в данном вопросе говорить о развитии системы ДПО по принципу концепции образования «в течение всей жизни». Университет намерен расширять линейку продуктов ДПО. Вот, наверное, над чем нам стоит подумать.

Вопрос 8. О воспроизводстве кадров для университета.

Вопрос. В своих выступлениях Вы всегда уделяете большое внимание процессу воспроизводства кадров для университета, сохранению духа Финансового университета, традиции его научных школ. Какие условия создаются в университете для стимулирования процесса самовоспроизводства кадрового потенциала и какие проблемы Вы видите?

Ответ. У нас традиционно очень высококвалифицированный состав преподавателей, можно сказать «лучшие из лучших» в своей области. Однако объективно есть одна проблема — средний возраст нашего профессорско-преподавательского состава пока растет, а молодых специалистов не так много, как бы нам хотелось. Мы регулярно пополняем наши кадры новыми специалистами, в том числе приглашаем из других регионов России. Но это уже сложившиеся специалисты, доказавшие эффективность своей работы и имеющие свой стиль работы. А нам бы хотелось, чтобы мы воспитали смену сами, т.е. таких молодых преподавателей, которые продолжают наши традиции, впитывая с молодых лет идеологию нашей научной школы. Последние годы руководство университета много делает для решения этой задачи — расширен круг студентов, получающих именные стипендии, внедряется такой важнейший инструмент стимулирования для профессионального и научного роста нашего профессорско-преподавательского состава, как «целевая аспирантура» и «целевая докторантура», предусматривающие получение специальных стипендий лицам, поступающим по данным программам, с условием последующей работы в университете в течение не менее 3-х лет. Успешно реализуется программа «Кадровый резерв» для подготовки управленческого состава из числа молодых сотрудников и профессорско-преподавательского состава.

Мы прекрасно поняли, что поиск молодых талантов надо начинать уже со школьной скамьи. Данным процессом у нас и занимается специально созданное Управление по профессиональной ориентации и работе с одаренными обучающимися, которое ведет активную работу со школами (организация зимних и летних лагерей для школьников, профориентационная работа в самых различных интерактивных форматах, содействие в поиске и проведении научных исследований для школьников и т.д.). На базе Финансового университета создан и работает лицей и два колледжа. Мы проводим много конкурсов и олимпиад для абитуриентов и студентов.

Однако у нас пока нет практики проведения профессиональных конкурсов, например таких масштабных, как «Лидеры России». Поскольку мы университет при Правительстве РФ, нашей главной миссией является обеспечение высококвалифицированными кадрами государственных и бизнес-структур нашей страны. Сейчас мы рассматриваем подобную инициативу.

Вопрос 9. О возрождении роли учебно-методического объединения как саморегулируемой организации вузов.

Вопрос. В различных профессиях для консолидации профессионального сообщества создаются и функционируют так называемые саморегулируемые организации (СРО), выступающие единой площадкой для обмена мнениями и лучшими практиками. В нашей профессиональной деятельности это СРО аудиторов «Содружество», Институт профессиональных бухгалтеров России, НКО «Ассоциация налоговых консультантов» и др. До недавнего времени для всех вузов России такой профессиональной площадкой выступало учебно-методическое объединение (УМО). В одном из последних интервью (25.09.2020) Вы высказали идею о необходимости восстановления учебно-методического объединения вузов. Как Вы отнесетесь к нашей инициативе по созданию саморегулируемой организации вузов России, которая «подняла бы выпавшее знамя УМО» и взяла на себя роль единой площадки для обмена мнениями и лучшими практиками в образовательной и научной деятельности?

Ответ. Нужно найти какую-то форму вместо упраздненных УМО, которые объединяли вузы и профессиональное сообщество. В УМО входили представители и вузов, и работодателей. Например, в работе УМО по нашему направлению активно участвовали Ассоциация российских банков, Ассоциация региональных банков России, страховые общества и многие другие организации. А сейчас отсутствуют площадки для серьезной методической работы, поиска новых путей. Мы зачастую воспринимаем западный опыт как единственно правильный и пытаемся навязать его вузам, хотя у каждого из них есть свои традиции и история. Принципы работы западных учебных заведений не всегда подходят нашим университетам. Все полезное и прогрессивное нужно воспринимать, но только обсуждая и выбирая правильные рекомендации из тех, что приходят к нам с Запада.

К инициативе по созданию саморегулируемой организации вузов России, которая «подняла бы выпавшее знамя УМО» и взяла на себя роль единой площадки для обмена мнениями и лучшими практиками в образовательной и научной деятельности, думаю, что я отнесусь положительно. Но, как говорится, разрушать — не строить, если это найдет понимание и поддержку у наших партнеров, можно подумать в данном направлении.

Вопрос 10. О новом облике бухгалтера и аудитора в информационном обществе.

Вопрос. И в завершение не могу не задать Вам вопрос, ответ на который волнует все наше профессиональное сообщество и аудиторию журнала «Учет. Анализ. Аудит». Как Вы себе представляете облик бухгалтера, аудитора и аналитика в обществе будущего в условиях цифровой экономики?

Разделяете ли Вы наше мнение о том, что функции по формированию, проверке достоверности и интерпретации деловой информации в обществе будущего не исчезнут? Новые информационные технологии и сервисы кардинально трансформируют принципы и порядок осуществления этих функций человеком, но полностью не заменят его, чему и необходимо учиться в вузах.

Ответ. Принципиальная позиция научной школы Финансового университета по вопросу о перспективах профессии и современного института учета и аудита в случае широкого использования участниками деловых отношений современных информационных технологий состоит в следующем. Указанные технологии должны стать перспективным инструментом, обеспечивающим повышение надежности и объективности информации, используемой участниками деловых отношений, в том числе бухгалтерами и аудиторами. При этом миссия бухгалтера и аудитора как доверенных лиц общества будет заключаться в выработке или содействии в выработке профессионального суждения, основанного на анализе большого массива данных, подготавливаемых с помощью новых IT-инструментов и технологий (прежде всего, технологии блокчейна и XBRL).

Рассмотренные тренды трансформации учетно-аналитических и контрольных процессов и направления повышения информационной прозрачности бизнес-информации, безусловно, должны найти отражение в системе подготовки и повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов.

Это должно выражаться:

- во-первых, во включении в программы подготовки бухгалтеров и аудиторов тем или вопросов, формирующих компетенции по составлению и подтверждению достоверности расширенного формата деловой информации (прежде всего, включающую информацию об интеллектуальном капитале и стратегических аспектах бизнеса) с применением современных информационных платформ (типа XBRL) и технологий (прежде всего, технологии блокчейна и распределенных реестров);
- во-вторых, в адекватном применении новых информационных технологий в самом процессе обучения и переподготовки бухгалтеров и аудиторов.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-13-25
УДК 336.244(045)
JEL C01, F02, P33, H83

Анализ таможенных платежей как объекта экономической деятельности таможенных органов: современные реалии в условиях теневого экспорта

С.В. Панкова^а, В.С. Левин^б, В.В. Попов^с

^{а, б, с} Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-3632-6702>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-0532-6053>;

^с <https://orcid.org/0000-0003-4101-0881>

АННОТАЦИЯ

В условиях продолжающихся кризисных явлений в российской экономике крайне актуальным вопросом является поиск резервов ее стабилизации. Учитывая ее сырьевую направленность, значительный удельный вес экспорта и высокую долю вывозных таможенных пошлин на нефть и газ в структуре доходов федерального бюджета, предлагается оценить возможные потери в результате осуществления теневого экспорта энергоресурсов. Статья посвящена оценке объемов таможенных платежей в условиях развития теневой экономики страны, а также поиску источников их увеличения в структуре доходов федерального бюджета за счет организационных мероприятий. Проведен обзор позиций российских ученых по вопросам отнесения объектов исследований к экономическим категориям. Установлено, что деятельность таможенных органов является одним из типов организационно-экономических отношений, а таможенные платежи выступают в качестве экономической категории. Разработан методический инструментарий экономического анализа для выявления значимости потерь от теневого экспорта для государственного бюджета, а также оценки корректности распределения сумм ввозных таможенных пошлин в бюджеты стран – участниц ЕАЭС. Теоретическая и практическая значимость исследования обусловлена перспективами увеличения объемов доходной части федерального бюджета за счет взимания таможенных платежей. Исследование может быть интересно государственным органам в области ведения внешнейторговой политики и формирования федерального бюджета.

Ключевые слова: экономический анализ; таможенные платежи; многоуровневость; теневой экспорт РФ; экономическая деятельность таможенных органов

Для цитирования: Панкова С.В., Левин В.С., Попов В.В. Анализ таможенных платежей как объекта экономической деятельности таможенных органов: современные реалии в условиях теневого экспорта. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(6):13-25. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-13-25

ORIGINAL PAPER

Customs Payments Analysis as an Object of Economic Activity of Customs Authorities: Modern Realities of Shadow Exports

S.V. Pankova^а, V.S. Levin^б, V.V. Popov^с

^{а, б, с} Orenburg State University, Orenburg, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-3632-6702>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-0532-6053>;

^с <https://orcid.org/0000-0003-4101-0881>

ABSTRACT

The search for reserves for stabilization of Russian economy is coming to the fore in the context of the ongoing crisis. Given its raw material orientation, a significant share of which is accounted for by exports, and the high share of customs payments (in particular, export customs duties on oil and gas) in the structure of the Federal budget, it is extremely important to assess the estimated losses of customs payments as a result of shadow exports, which determines the

© Панкова С.В., Левин В.С., Попов В.В., 2020

relevance of this study. The paper describes assessing the volume of customs payments in the conditions of the country's shadow economy development as well as searching for sources of their increase in the structure of Federal budget revenues due to organizational measures. A review of positions of the Russian scientists in the field of economic categories including taking into account the normative and reference documentation. In this study it is proved that the activities of customs authorities belong to the type of organizational and economic relations and customs payments are an economic category. A methodological tool for economic analysis has been developed to identify the significance of losses from shadow exports for the state budget as well as to assess the correctness of the distribution of import customs duties to the budgets of the EAEU member States. The theoretical and practical significance of the study is determined by the prospects for increasing the volume of the Federal budget revenue due to the collection of customs duties. The study may be interesting for government agencies of foreign trade policy and Federal budget formation.

Keywords: economic analysis; customs payments; multilevel; shadow export of the Russian Federation; economic activity of customs authorities

For citation: Pankova S.V., Levin V.S., Popov V.V. Customs payments analysis as an object of economic activity of customs authorities: Modern realities of shadow exports. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(6):13-25. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-13-25

ВВЕДЕНИЕ

Озвученная Президентом Российской Федерации В.В. Путиным¹ задача существенного улучшения условий осуществления предпринимательской деятельности и повышения позиции России в рейтинге Всемирного банка Doing Business («Ведение бизнеса») со 120-го места в 2012 г. до 20-го в 2018 г., не решена до сих пор. В рейтинге 2020 г. Россия занимает 28-е место из 195 стран. По одному из критериев — «Международная торговля», отражающему время и стоимость, необходимые для оформления документов и прохождения пограничного и таможенного контроля, Россия занимает 99-е место. Остаются значительными масштабы теневой экономики страны.

Современные экономические преобразования, происходящие в настоящее время с участием Российской Федерации, ставят во главу угла деятельность таможенных органов, которая, согласно законодательству в области таможенного дела, сводится к решению ими ряда задач, среди которых можно выделить защиту национальной безопасности государства, упрощение перемещения товаров через границу, а также наиболее быстрому вхождению страны в межстрановые интеграционные отношения посредством обеспечения исполнения международных нормативных договоров.

Данные задачи обусловлены спецификой деятельности российской таможни, которая сочетает в себе как ряд контрольно-правоохранительных функций

(основывающихся, главным образом, на порядке проведения контроля и регулирования перемещения товаров в сфере ВЭД), так и экономических функций, которые характеризуют ее деятельность как условие и залог обеспечения развития экономического потенциала.

В работе С.Л. Блау [1] подтверждается, что делегирование таможенным органам ряда государственных функций в области регулирования внешнеэкономической деятельности решает задачи бюджетного финансирования, вопросы управления данными государственными функциями на сегодня стоят весьма остро и имеют важное значение. Если проанализировать основные нормативные акты в области таможенного дела², то можно выделить подтверждение данной позиции, поскольку фискальная функция является одной из базовых (указана в числе важнейших трех функций) и законодатель вкладывает в ее значение довольно существенный аспект деятельности таможенных органов России и ЕАЭС в целом.

Остановившись непосредственно на экономических функциях российской таможни, можно сказать, что их основу составляют взимание таможенных платежей, а также проведение различных контрольных мероприятий в данной сфере. Обеспечение указанной деятельности в аспекте осуществления

¹ Указ Президента РФ от 07.05.2012 № 596 «О долгосрочной государственной экономической политике». URL: <http://base.garant.ru/70170954/#ixzz6bJ49BnGp> (дата обращения: 05.09.2020).

² Договор о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза (подписан в г. Москве 11.04.2017). URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215314/1fcf7b7a82907364460b8cbc465113e6d53d6c86 (дата обращения: 10.09.2020); Федеральный закон от 03.08.2018 № 289-ФЗ. «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». URL: http://www.consultant.ru/document/Cons_doc_LAW_304093 (дата обращения: 10.09.2020).

государством своих функций должно базироваться на качественной финансовой составляющей, что подчеркивается, в частности, в работах С.Н. Кошкиной [2] и З.Н. Шуклиной [3], где говорится, что именно налоговые и неналоговые поступления в федеральный бюджет позволяют сформировать государству необходимые финансовые источники, на пополнение которых оказывают влияние оптимизация таможенно-тарифного регулирования страны, а также экономические санкции и возможные эффекты от «налогового маневра» в сфере экспорта нефти.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В трудах современных ученых не содержится прямого упоминания о том, возможно ли отнести деятельность таможенных органов к видам экономической деятельности. В научной литературе это направление в основном связывают с деятельностью коммерческих предприятий, направленной на производство товаров и/или услуг и получение прибыли, а также с банковской деятельностью [4–6]. Но более широкое понимание экономической деятельности предполагает взаимоувязку всех процессов движения товара от производителя к конечному потребителю. Одним из ключевых моментов в данной трактовке является наличие товарообмена, без которого невозможно функционирование всей цепочки указанных отношений. Сегодня в современном мире государство не может ограничиваться исключительно внутренними ресурсами, что компенсируется ведением внешней торговли; данный процесс обеспечивается множеством администрирующих его услуг, в первую очередь таможенных, заключающихся в таможенной очистке товаров — объектов экспортно-импортных операций в сфере ВЭД и формировании доходной части государственного бюджета за счет взимаемых платежей.

Одним из видов экономической деятельности предприятий является осуществление внешне-торговых отношений, часть из которых, связанная с перемещением товаров через границы, администрируется таможенными органами [7, 8], из чего следует правомерность отнесения их к субъектам внешнеэкономической деятельности.

Как следует из положений ОКВЭД, таможенные органы осуществляют действия, относящиеся к экономической деятельности, в процессе выполнения фискальной функции по отношению к юридическим лицам (предприятиям — участникам ВЭД) и физи-

ческим лицам, перемещающим товары для личного пользования.

По отношению к юридическим лицам деятельность таможенных органов по взиманию пошлин и налогов можно рассматривать как:

- государственный контроль (надзор) за соблюдением требований технических регламентов (код ОКВЭД 71.12.64), поскольку таможенные органы в процессе контроля проверяют соответствие ввозимой продукции техническим регламентам ЕАЭС (наличие необходимой документации);
- деятельность органов государственного управления и местного самоуправления по вопросам общего характера (84.11), к которой относятся сбор налогов, таможенных сборов и пошлин на товары и проверка случаев нарушения налогового и таможенного законодательства; управление перечисленными видами деятельности; исполнение бюджета и управление государственными и муниципальными фондами и долгом.

Со стороны физических лиц деятельность таможенных органов по взиманию таможенных платежей можно классифицировать как:

- деятельность операторов по приему платежей физических лиц (код ОКВЭД 66.19.61) — поскольку принимается оплата соответствующих пошлин по единым ставкам от физических лиц;
- деятельность платежных субагентов по приему платежей физических лиц (66.19.62) — все фискальные органы перечисляют платежи от физических лиц напрямую на счета Федерального казначейства по КБК.

Таким образом, становится очевидной возможность отнесения деятельности таможенных органов к экономической, под которой в рамках данного исследования понимаются направленные на защиту экономического суверенитета страны действия таможенных органов, обеспечивающие полноту и бесперебойность поступления платежей участников ВЭД, связанных с пересечением границ товарами, работами и услугами.

Таможенные платежи возникают в результате организационно-экономических отношений предпринимателей — субъектов внешнеэкономической деятельности и государства, поскольку складываются в процессе распределения и обмена общественных благ. Следовательно, правомерно будет рассмотрение их как экономической категории. К пониманию данного термина существует сравнительно большое число подходов, которые, однако, трактуют в целом схожие принципы к нему. Так, на страницах про-

фильных интернет-ресурсов³ этот термин трактуется как отражение общественных отношений, опосредующих сущность различных явлений и процессов. Исторически упор в толковании делался на общественные отношения в сфере производства [9], однако существующие реалии, обусловленные нарастающей экономической интеграцией и мобильностью современного общества вообще, позволяют трактовать данный термин несколько шире. Так, О. В. Луняков [10] в качестве раскрытия сущности экономических категорий применяет ряд терминов (финансовая устойчивость, стабильность и т.д.), делая упор на деятельность различных финансовых институтов в противостоянии различного вида шокам (экономическим, политическим и пр.).

Весьма интересен и интеграционный аспект рассматриваемого понятия. В частности, А. В. Толстогузов [11] считает, что в условиях изменения мировой экономической конъюнктуры назревает пересмотр существующих базовых экономических категорий: пространство, время, транзакция и информация. Поскольку таможенные платежи являются неотъемлемой частью внешнеэкономической деятельности и могут коррелировать как минимум с тремя из них — пространство, время, информация, то это создает предпосылки для трактовки их как отдельной экономической категории.

Таможенные органы выполняют протекционистскую и фискальную функции, обеспечивая защиту отечественного товаропроизводителя и объем поступлений в доходную часть федерального бюджета. Все это позволяет говорить о том, что получаемые в виде налогов, пошлин и сборов доходы крайне важны для национальной экономики, что в ряде научных работ признается достаточным основанием для отнесения к экономической категории какого-либо явления. С. О. Володина [12] на примере инвестиций отмечает, что они выполняют ряд важных для страны функций и являются условием ее экономического роста, что позволяет их отнести в разряд «экономических категорий». Практически в схожем ключе развивает мысль и А. В. Сачков [13], полагая, что они являются понятиями, позволяющими выделить свойства различных экономических процессов, поскольку лишь коренные процессы в той или иной действительности

можно обобщить данным термином. Хотя в рассматриваемой работе объектом исследования является продовольственная безопасность, однако таможенные платежи можно считать однотипной с ней категорией, поскольку обеспечение продовольствием, равно как и обеспечение бюджета государства, оказывают значительное влияние на всестороннее экономическое развитие страны, которое само по себе может быть объектом отраслевого экономического анализа, о чем говорится в работе Л. Н. Щербаковой [14]. Если ранее оно предполагало только лишь развитие производства (о чем также свидетельствует ряд исторических трудов), то сегодня данный процесс невозможен без активного включения в данную систему ранее рассмотренных компонентов.

Таким образом, деятельность таможенных органов по взиманию платежей проявляется в процессе внешнеэкономической деятельности, имеет высокую значимость для национальной экономики в интеграционном плане и нацелена на ее финансовое укрепление. Данные положения также позволяют отнести таможенные платежи к разряду экономических категорий.

В упомянутой ранее работе А. В. Толстогузова отмечено, что одной из важнейших таких категорий является информация. Развитие информационной базы как отличительной черты экономической категории обеспечивается за счет осуществления таможенными органами своей учетной функции, где в качестве практического инструмента выступает отраслевая статистика, направленная на формирование и публикацию соответствующих данных в виде профильных статистических сборников. В аспекте таможенных платежей данную сторону практической деятельности формирует отрасль специальной таможенной статистики, которая исторически складывалась весьма неоднозначно в отношении формирования ее показателей.

Формирование статистики таможенных платежей осуществляется в процессе организации таможенного контроля, взимания таможенных платежей и сборов с объемов внешней торговли на основе ведения учета перемещаемых товаров; результатом является подготовка статистической отчетности. Все предпосылки формирования и ведения экономического анализа должны основываться на качественной эмпирической базе, создание которой возможно лишь при грамотной организации первичного наблюдения в условиях гармонизации контрольных и учетных функций, интеграции различных видов отчетности [15].

³ Проект «Современная экономическая теория». URL: <http://modern-econ.ru/vvedenie/predmet-metod/osnovi/katizak.html>. Портал «Финансы и кредит». URL: <http://economics.pp.ua/ekonomicheskie-kategorii.html>; <https://economics.studio/ekonomicheskaya-teoriya/ekonomicheskie-kategorii-suschnost-86261.html> (дата обращения: 01.08.2020).

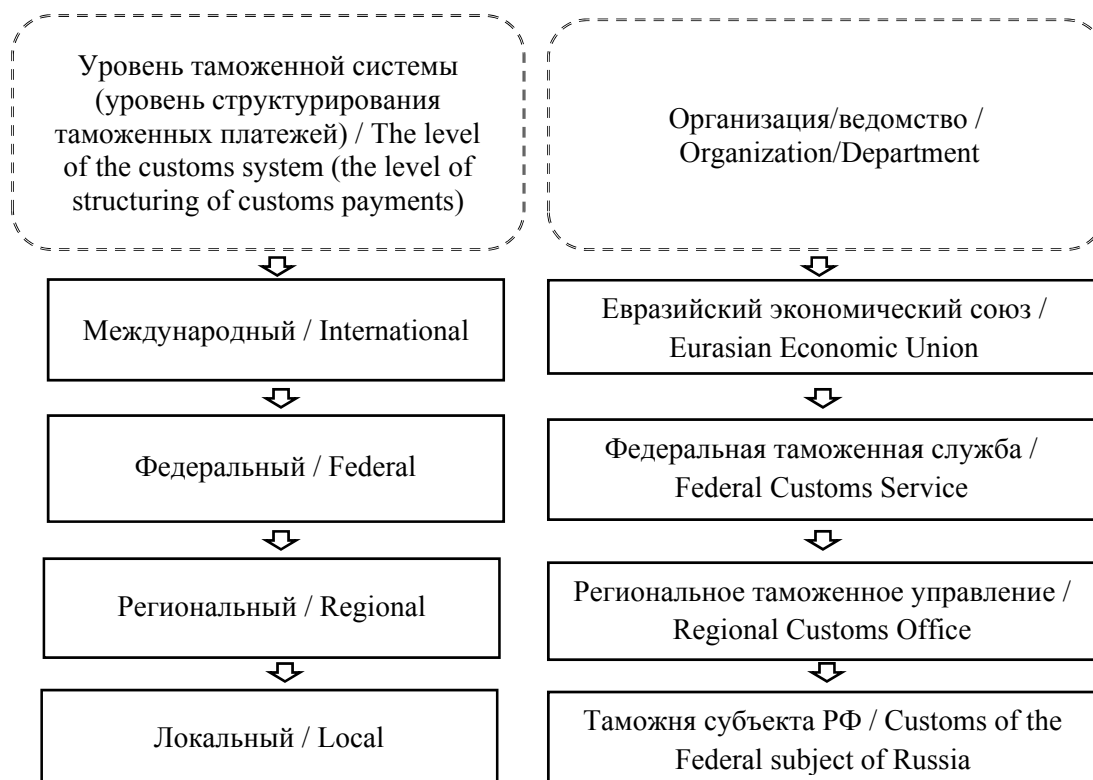


Рис. 1 / Fig. 1. Уровни таможенной системы РФ / Levels of the customs system of the Russian Federation

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

РЕЗУЛЬТАТЫ И ОБСУЖДЕНИЯ

Таможенные органы являются подконтрольным государству субъектом, обеспечивающим экономический суверенитет страны. При рассмотрении процесса взимания таможенных платежей на территории Российской Федерации в настоящее время не принимается в расчет оценка ситуации в других странах — членах ЕАЭС ввиду того, что данная информация является отчасти закрытой и нюансы осуществления функций в этой области таможенных органов разных стран несопоставимы.

Их структура, представляющая собой многоуровневую иерархию, накладывает ряд особенностей на процесс администрирования таможенных платежей. Если таможенные органы базового звена осуществляют практические действия, непосредственно связанные с процессом взимания таможенных платежей, то структурные подразделения более высокого уровня реализуют полномочия в сфере контроля деятельности нижестоящих таможен, а также осуществляют формирование показателей, направленных на оценку текущей деятельности таможенной службы России. Организационная схема уровней таможенной системы, опосредующих взимание таможенных плате-

жей на предлагаемых уровнях их структурирования, представлена на рис. 1.

В отраженной на рис. 1 структуре учтен наднациональный аспект в виде деятельности ЕАЭС, в рамках которого регламентируются вопросы распределения сумм ввозных таможенных пошлин в страны-участницы. Учет этого обстоятельства является необходимым при формировании методологических основ экономического анализа таможенных платежей.

В перечень платежей, предусмотренных межгосударственным договором⁴, включены: ввозная таможенная пошлина; вывозная таможенная пошлина; налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию ЕАЭС; акцизы (акцизный налог или акцизный сбор), взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию Союза; таможенные сборы.

⁴ Договор о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза (подписан в г. Москве 11.04.2017). URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215314/1fcf7b7a82907364460b8cbc465113e6d53d6c86 (дата обращения: 10.09.2020).

Как видим, договор прямо устанавливает исчерпывающий состав таможенных платежей, однако в Федеральном законе от 03.08.2018 № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее — Закон) допущена возможность взимания других видов таможенных платежей (например, в рамках неторгового оборота), которые не обособляются законодателем, что не совсем корректно, учитывая их альтернативную направленность (например, регулирование и налогообложение некоммерческого ввоза и вывоза товаров) и условия применения. Закон оговаривает лишь возможное наличие других видов таможенных платежей (например, авансовые платежи и пр.) и детализацию таможенных сборов на отдельные виды; полный комплексный перечень не приводится. Этот пробел в законодательстве выступает барьером в понимании таможенных платежей как системного объекта экономической деятельности таможенных органов, поэтому для развития теоретических аспектов исследования необходима дополнительная их структуризация согласно уровням таможенной системы России, включая наднациональный.

В наших предыдущих исследованиях [16, 17] было уделено внимание проблеме наличия угрозы экономическому суверенитету страны ввиду потерь доходной части федерального бюджета страны от нерационального механизма распределения сумм ввозных таможенных пошлин. Так, по итогам расчетов было установлено, что за 9 лет существования ЕАЭС (2010–2014 гг. Таможенного союза) было всего два момента существенного установления пропорционального деления сумм ввозных таможенных пошлин: в 2010 г. — Россия — 87,97%, Казахстан — 7,33%, Беларусь — 4,7%⁵; и в 2014 г. (по состоянию на начало 2019 г. ввиду расширения представительства стран в ЕАЭС до 5) — Россия — 85,265%, Казахстан — 7,055%, Беларусь — 4,56%, Армения — 1,22%, Кыргызстан — 1,9%. В декабре 2018 г. нормативы были несущественно изменены,

⁵ Отчет о зачислении и распределении сумм ввозных таможенных пошлин между бюджетами Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации в 2014 г. URL: https://docs.eaeunion.org/sites/storage1/Lists/DraftDocuments/df683f55-2dc0-440e-9340-b6475c77fd96/b95d45a7-7692-41d7-827d-ccccff5382b28_4%20%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D0%B5%203.pdf (дата обращения: 01.08.2020).

а в отношении Беларуси и Кыргызстана значения не изменились⁶.

Авторами статьи была предпринята попытка оценки корректности распределения сумм ввозных таможенных пошлин по странам — участницам ЕАЭС; для формирования эмпирической базы исследования были отобраны следующие показатели:

- ВВП, млн долл. США;
- объем промышленного производства, млн долл. США;
- объем внешней торговли;
- объем взаимной торговли;
- инвестиции в основной капитал;
- объем импорта страны — участницы ЕАЭС в рамках ВЭД, млн долл. США.

Научная гипотеза, предложенная автором [16], строится на применении удельного веса каждой страны-участницы в общем объеме каждого из перечисленных показателей ЕАЭС в целом и сопоставлении его с величиной распределяемых в их пользу сумм ввозных таможенных пошлин; положительный эффект отмечен знаком «+», отрицательный эффект — знаком «-». Результаты представлены в *табл. 1*.

Судя по полученным данным, выигрывают от сложившегося распределения страны — участницы ЕАЭС, позже всех присоединившиеся к Союзу — Армения и Кыргызстан. Однако по состоянию на начало 2019 г. нет государств, где существующий порядок распределения сумм ввозных таможенных пошлин соответствовал бы удельному весу критериальных показателей. Показатель, взятый за основу экспертным сообществом при формировании первоначальных пороговых значений данного распределения в 2010 г., не удовлетворяет существующим реалиям, что является косвенным подтверждением необходимости формирования методики анализа данных показателей и их корректировки.

В пользу данного вывода говорит также факт выявленных наиболее сложных для бизнеса условий в плане таможенного администрирования ВЭД у двух из трех стран ЕАЭС, имеющих негативный эффект от распределения ввозных таможенных пошлин — России и Казахстана; сравнительная характеристика

⁶ Приложение № 5 к Договору о Евразийском экономическом союзе «Протокол о порядке зачисления и распределения сумм ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие), их перечисления в доход бюджетов государств-членов». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163855/ (дата обращения: 01.09.2020).

Таблица 1 / Table 1
 Результаты оценки корректности распределения ввозной таможенной пошлины в бюджеты стран – участниц ЕАЭС /
 Results of the correctness' assessment of the import customs' distribution into the budgets of the EAEU member states

Показатель / Indicator Страна / Country	Норматив распределения ввозной таможенной пошлины, % / Distribution rate of import customs duty, %	ВВП, млн долл. США / GDP, USD million	Объем промышленной производства / Industrial production volume	Объем внешней торговли / Foreign trade volume	Объем взаимной торговли / Volume of mutual trade	Инвестиции в основной капитал / Fixed capital investments	Объем импорта в рамках ВЭД / Import volume within the foreign economic activity
2015 г.	Армения / Armenia	0,65 «+»	0,31 «+»	0,59 «+»	0,56 «+»	0,36 «+»	1,08 «+»
	Беларусь / Belarus	4,56 «+»	4,94 «+»	4,96 «-»	24,13 «-»	4,61 «-»	6,37 «-»
	Казахстан / Kazakhstan	7,055 «-»	11,30 «-»	7,28 «-»	10,39 «-»	11,46 «-»	9,42 «-»
	Кыргызстан / Kyrgyzstan	1,9 «+»	0,41 «+»	0,30 «+»	0,55 «+»	0,90 «+»	0,71 «+»
	Россия / Russia	85,265 «+»	84,25 «+»	87,17 «+»	83,51 «+»	63,18 «+»	82,85 «+»
2016 г.	Армения / Armenia	0,71 «+»	0,35 «+»	0,70 «+»	0,91 «+»	0,32 «+»	1,08 «+»
	Беларусь / Belarus	4,56 «-»	3,19 «-»	4,79 «-»	26,50 «-»	3,67 «-»	6,08 «-»
	Казахстан / Kazakhstan	7,055 «+»	9,21 «-»	6,32 «+»	9,49 «-»	9,15 «-»	7,71 «-»
	Кыргызстан / Kyrgyzstan	1,9 «+»	0,46 «+»	0,34 «+»	0,69 «+»	1,04 «+»	0,76 «+»
	Россия / Russia	85,265 «-»	86,43 «-»	88,37 «+»	84,34 «+»	62,39 «+»	86,36 «+»
2017 г.	Армения / Armenia	0,64 «+»	0,31 «+»	0,70 «+»	1,04 «+»	0,27 «+»	1,13 «-»
	Беларусь / Belarus	4,56 «+»	3,00 «+»	4,75 «+»	24,95 «+»	3,46 «+»	5,87 «+»
	Казахстан / Kazakhstan	7,055 «-»	8,98 «-»	6,29 «+»	9,51 «-»	9,62 «-»	6,91 «-»
	Кыргызстан / Kyrgyzstan	1,9 «+»	0,42 «+»	0,30 «+»	0,61 «+»	0,99 «+»	0,67 «+»
	Россия / Russia	85,265 «-»	86,97 «-»	88,74 «+»	84,43 «+»	63,40 «+»	87,06 «+»
2018 г.	Армения / Armenia	0,65 «+»	0,29 «+»	0,70 «+»	1,14 «+»	0,27 «+»	1,36 «-»
	Беларусь / Belarus	4,56 «+»	3,10 «+»	4,73 «+»	23,12 «-»	3,72 «+»	6,03 «-»
	Казахстан / Kazakhstan	7,055 «-»	9,34 «-»	6,42 «+»	9,90 «-»	10,03 «-»	6,37 «+»
	Кыргызстан / Kyrgyzstan	1,9 «+»	0,42 «+»	0,29 «+»	0,57 «+»	1,06 «+»	0,67 «+»
	Россия / Russia	85,265 «-»	86,49 «-»	88,67 «-»	84,10 «+»	64,64 «+»	85,48 «-»

Источник / Source: составлено авторами на основе данных департамента статистики ЕЭК, раздел «Статистика ЕАЭС». URL: http://www.eurasiancommission.org/ru/act/integr_i_makroc/dep_stat/union_stat/Pages/default.aspx (дата обращения: 01.09.2020) / compiled by the authors based on data from the EEC Statistics Department, see "EAEU Statistics". URL: http://www.eurasiancommission.org/ru/act/integr_i_makroc/dep_stat/union_stat/Pages/default.aspx (accessed on 01.09.2020).

Таблица 2 / Table 2

Сравнительная характеристика показателей индикатора «Международная торговля» согласно Doing Business (Всемирный банк) / Comparative characteristics of the “International trade” indicators according to Doing Business (World Bank)

Страны – участницы ЕАЭС / EAEU member countries	Время на экспорт (пограничный и таможенный контроль), часов / Time for export (border and customs control), hours	Издержки на экспорт (пограничный и таможенный контроль), USD / Export costs (border and customs control), USD	Время на экспорт (оформление документов), часов / Time for export (paperwork), hours	Издержки на экспорт (оформление документов), USD / Export costs (paperwork), USD	Время на импорт (пограничный и таможенный контроль), часов / Time for import (border and customs control), hours	Издержки на импорт (пограничный и таможенный контроль), USD / Import costs (border and customs control), USD	Время на импорт (оформление документов), часов / Time for import (paperwork), hours	Издержки на импорт (оформление документов), USD / Import costs (paperwork), USD	Общий рейтинг / Overall rating
Армения / Armenia	27	100	2	100	3	0	2	100	43
Беларусь / Belarus	7	65	4	60	0	0	4	0	24
Казахстан / Kazakhstan	105	470	128	200	2	0	6	0	105
Кыргызстан / Kyrgyzstan	5	10	72	110	69	499	84	200	89
Россия / Russia	66	580	25	92	30	520	43	153	99

Источник / Source: составлено авторами по материалам Всемирного банка “Doing Business”. URL: <https://russian.doingbusiness.org> (дата обращения: 01.08.2020) / compiled by the authors based on the World Bank “Doing Business”. URL: <https://russian.doingbusiness.org> (accessed on 01.08.2020).

индикативных показателей всех стран ЕАЭС представлена в табл. 2.

В России применительно к ВВП и объему промышленной продукции как показателям состояния экономики страны расхождение с действующим нормативом распределения ввозной таможенной пошлины соответственно составляет 1,2 и 3,4%, что говорит о потерях федерального бюджета РФ только в этих двух случаях от 8 до 22 млрд руб. в год.

В последнее время усилилось внимание со стороны научного сообщества к проблематике теневой экономики страны. Так, Д.А. Ендовицкий и Д.Г. Ломсадзе, проанализировав масштабы развития теневых процессов в экономиках России и Европы на основе сравнительных методов, раскрыли концептуальные причины их появления, выявили их общие и отличительные черты, а также связь с внутренней налоговой системой [18].

Согласно официальным данным, объем скрытой предпринимательской деятельности в Российской Федерации по отношению к ВВП сегодня составляет около 20%, но методика расчета данного показателя в России (Росфинмониторинг, Росбизнесконсалтинг⁷ и в крупных зарубежных организациях (например, Международном валютном фонде) имеет существенные различия [19]. В 2015 г. этот показатель, по оценке Росфинмониторинга, составил 28,1% по отношению к ВВП, в то время как

⁷ Финансовая разведка оценила в \$20 трлн объем теневой экономики в России. URL: <https://www.rbc.ru/economics/22/02/2019/5c6c16d99a79477be70257ee> (дата обращения: 01.08.2020).

по данным МВФ он равен 33,72%, что объясняется разными подходами к оценке этого явления. По этому поводу в научной литературе имеется достаточное количество исследований. Литовские ученые [20], обобщая мировую практику, выделяют три типа методов оценки масштабов теневой экономики:

- непрямые методы, оценивающие ее с помощью количественных показателей;
- прямые методы, использующие качественные методы сбора данных (опросы, интервью, экспертные оценки);
- моделирование, включающее оба типа методов.

Изучение специальной литературы показывает, что теневой сектор экономики присутствует во всех странах и значительно сказывается на ключевых финансовых показателях. Так, в работе международной группы ученых — К. Блэкберн (Великобритания), Н. Боуз (США) и С. Капассо (Италия) [21] — на основе проведенных исследований сделан вывод, что существование теневой экономики имеет потенциально серьезные последствия для экономических показателей и государственной политики. Авторы констатируют, что государственные финансы могут пострадать, поскольку налоговая база сокращается.

Одним из выводов бельгийских ученых является то, что объем теневой экономики в развивающихся странах составляет больший удельный вес, чем в развитых, и подрывает доверие общества к официальным институтам, в том числе системе налогообложения [22]. Австрийский экономист Ф. Шнайдер на основе анализа показателей 110 государств подтверждает тенденцию к большему объему теневой экономики в развивающихся и переходных странах: средний ее размер как доля официального ВВП в 1999–2000 гг. в развивающихся странах составлял 41%, в государствах с переходной экономикой — 38%, а в ОЭСР — 17% [23].

Экономика Российской Федерации пока практически напрямую зависит от состояния развития сырьевого сектора, поэтому можно предположить, что упомянутые показатели будут примерно такими же и в отношении добычи и экспорта нефти. Авторами исследования предлагается осуществлять расчет недополученной доли вывозной таможенной пошлины на нефть исходя из общего объема доходов федерального бюджета с последующей корректировкой на величину теневой экономики страны (рис. 2).

Использование данных МВФ при проведении исследования ограничивается 2015 г., поскольку пу-

бликация фондом информации о теневой экономике не циклична и не постоянна; для нивелирования этого недостатка решено прибегнуть к информации официальных российских источников (РБК, Росфинмониторинг).

ВЫВОДЫ

Образование ЕАЭС сказалось благоприятно как на сокращении объемов теневой экономики страны по отношению к произведенному ВВП, так и на объемах вероятных потерь вывозной таможенной пошлины на энергоресурсы, в частности на экспорт нефти и нефтепродуктов. Однако по состоянию на начало 2019 г. объем таких потерь составил почти 2% от общего объема федерального бюджета страны, что говорит о серьезной угрозе ее экономической безопасности.

Результаты проведенного анализа показали, что Российская Федерация и Республика Казахстан, находясь в рейтинге Всемирного банка значительно ниже остальных стран — участниц ЕАЭС, в условиях отсутствия корректного распределения сумм таможенных платежей несут значительные экономические потери, поскольку сейчас предприятия — участники ВЭД имеют возможность выбора таможи для осуществления декларирования внешней торговли и возникает риск переориентации и повышенной загрузки таможенных органов других государств ЕАЭС в плане осуществления контрольных мероприятий в отношении фактически российских товаров (как пункта назначения), а также администрировании связанных с этим поступлений в бюджеты этих стран. Учитывая выявленную неадекватность механизма распределения ввозных таможенных пошлин, данные обстоятельства могут создать серьезную угрозу как для экономического потенциала данных стран, так и для синхронного развития механизма администрирования платежей, связанных с ВЭД, в рамках всего ЕАЭС.

Полученные результаты могут представлять практический интерес для государственных и межгосударственных органов, регулирующих взаимодействие на внешнеэкономическом рынке членов Евразийского экономического союза. Дальнейшие исследования по направлению обозначенной тематики могут быть проведены в отношении оценки потерь остальных видов налогов и сборов в условиях развития теневой экономики страны, а также с учетом возможного расширения числа стран — участниц Евразийского экономического союза.

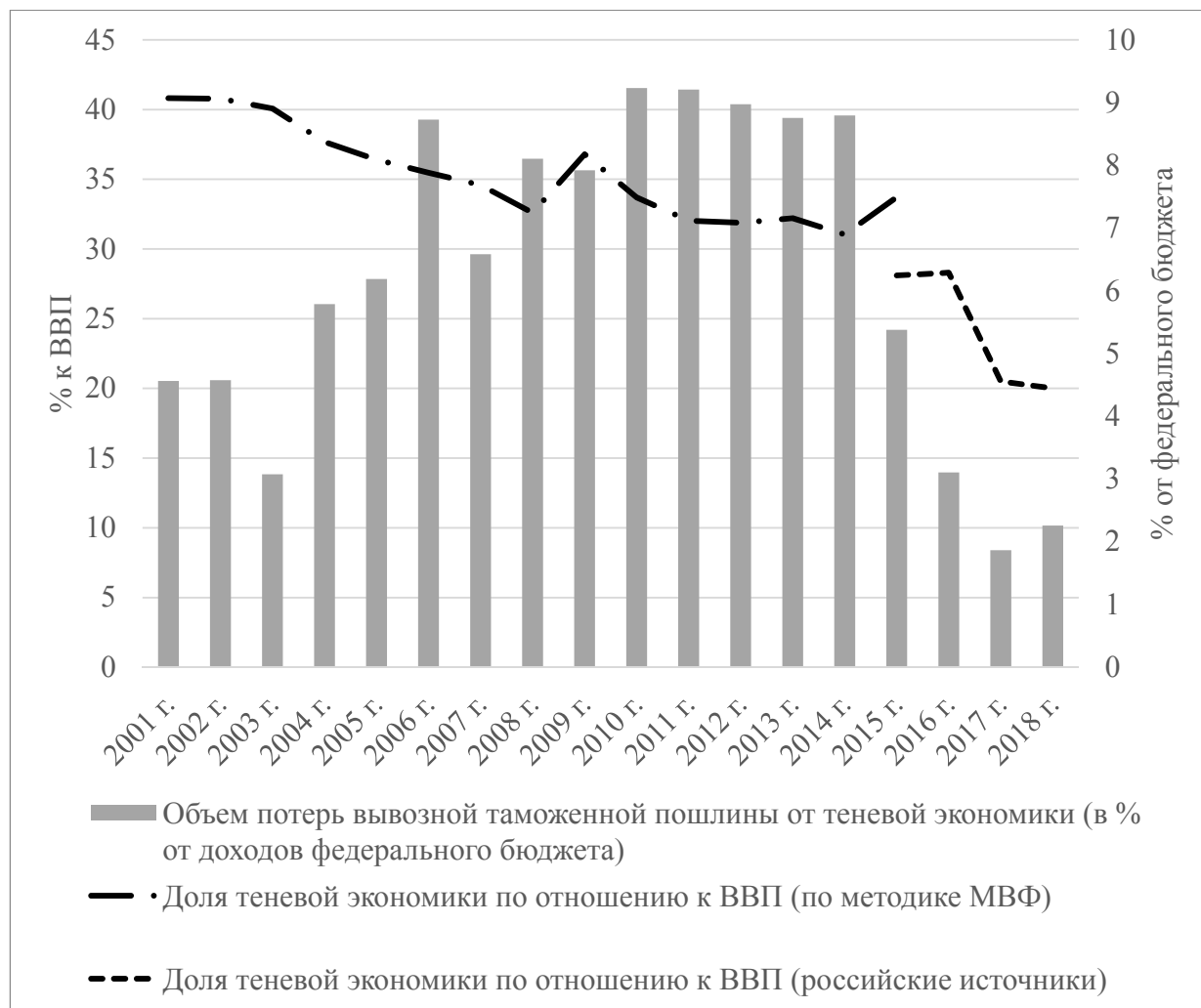


Рис. 2 / Fig. 2. Сравнительная динамика показателя развития теневой экономики РФ и предполагаемых потерь вывозной таможенной пошлины на нефтепродукты / Comparative dynamics of the shadow economy development indicator at the Russian Federation and the estimated losses of the export customs duty on oil products

Источник / Source: результаты авторского анализа / results of the author's analysis.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Блау С.Л., Малевич Ю.В., Суглобов А.Е., Гамидуллаев С.Н., Юсупова С.Я. Механизм управления государственными функциями и услугами в таможенных органах. М.: Инфра-М; 2017. 160 с.
2. Кошкина С.Н. Вклад таможенных органов в достижение социально-экономических целей Российской Федерации в условиях западных санкций. Мат. XVII Междунар. науч.-практич. конф. «Наука и знание: векторы развития конкурентоспособности общества, науки и бизнеса» (Новороссийск, 17 апреля 2015 г.). Новороссийск: Московский гуманитарно-экономический институт Новороссийский филиал; 2015:258–263.
3. Шуклина З.Н. Оптимизация таможенно-тарифного регулирования при формировании государственного бюджета РФ. *Академический вестник Ростовского филиала Российской таможенной академии*. 2018;31(2):35–40.
4. Безрукова Т.Л., Борисов А.Н., Шанин И.И. Управление эффективным развитием экономической деятельности мебельных предприятий на основе инвестиционной деятельности. *Экономика, предпринимательство и право*. 2012;16(5):37–50.
5. Матвеева Н.С. Предпринимательская деятельность как разновидность экономической деятельности. *Управление экономическими системами: электронный научный журнал*. 2008;13(1):8–18.

6. Плаксин В.А. Особенности функционирования терминологической сферы «банковская деятельность» в предметно-терминологической области «экономическая деятельность». *Вестник Академии знаний*. 2018;24(1):229–236.
7. Ненахова Е.С., Власова О.Г. Экономические санкции и их влияние на результаты деятельности участников внешнеэкономической деятельности. Мат. V Междунар. науч.-практич. конф. «Региональная экономика: актуальные вопросы и новые тенденции» (Ульяновск, 22–26 апреля 2019 г.). Ульяновск: Ульяновский государственный технический университет; 2019:10–14.
8. Дубровин М.Ю. Порядок проведения таможенными органами проверок финансово-хозяйственной деятельности организаций — участников внешней экономической деятельности. *Ученые записки Санкт-Петербургского им. В.Б. Бобкова филиала Российской таможенной академии*. 1998;6(2):134–145.
9. Маркс К., Энгельс Ф. Собрание сочинений. Т. 4. М.: Государственное издательство политической литературы; 1954. 615 с.
10. Луняков О.В. Экономическая категория «финансовые дисбалансы» в системе взаимосвязанных понятий. *Економічний форум*. 2013;(2):247–256.
11. Толстогузов А.В. Типология подходов к региональным экономическим исследованиям и категория экономического пространства. *Управление экономическими системами: электронный научный журнал*. 2011;36(12). URL: <http://uecs.ru/uecs-36-122011/item/860-2011-12-19-05-00-51> (дата обращения: 01.07.2020).
12. Володина С.О. Инвестиции как экономическая категория и их роль в социально-экономическом развитии государства. *Вестник Рязанского государственного агротехнологического университета им. П.А. Костычева*. 2013;17(1):72–75.
13. Сачков А.В. Продовольственная безопасность как экономическая категория и ее взаимодействие с экономическими потребностями. *Вестник Чувашского университета*. 2005;(1):243–249.
14. Щербакова Л.Н. Категория экономического развития как самостоятельный объект экономического анализа. *Вестник Кемеровского государственного университета*. 2013;53(1):300–305.
15. Мельник М.В. Система показателей для интегрированной отчетности. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2019;15(3):58–64.
16. Попов В.В. О корректности распределения сумм ввозных таможенных пошлин и макроэкономической устойчивости стран — участниц Евразийского экономического союза. *Международный бухгалтерский учет*. 2019;22(7):811–827. DOI: 10.24891/ia.22.7.811
17. Панкова С.В., Попов В.В. Применение аналитических процедур в целях аудита экономической деятельности таможенных органов. *Экономический анализ: теория и практика*. 2020;19(6):1035–1055. DOI: 10.24891/ea.19.6.1035
18. Ендовицкий Д.А., Ломсадзе Д.Г. Теневая экономика России и Европы: проблемы и пути решения. Воронеж: РИТМ; 2019. 178 с.
19. Leandro M., Friedrich S. Shadow economies around the world: What did we learn over the last 20 years? URL: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/01/25/Shadow-Economies-Around-the-World-What-Did-We-Learn-Over-the-Last-20-Years-45583> (дата обращения: 01.07.2020).
20. Gaspareniene L., Remeikiene R. The methodologies of shadow economy estimation in the world and in Lithuania: Whether the criteria fixing digital shadow are included? *Procedia Economics and Finance*. 2016;(39):753–760. DOI: 10.1016/S 2212-5671(16)30277-5
21. Blackburn K., Bose N., Capasso S. Tax evasion, the underground economy and financial development. *Journal of Economic Behavior & Organization*. 2012;83(2):243–253. DOI: 10.1016/j.jebo.2012.05.019
22. D’Hernoncourt J., Meon P.-G. The not so dark side of trust: Does trust increase the size of the shadow economy? *Journal of Economic Behavior & Organization*. 2012;81(1):97–121. DOI: 10.1016/j.jebo.2011.09.010
23. Schneider F. Shadow economies around the world: What do we really know? *European Journal of Political Economy*. 2005;21(4):598–642. DOI: 10.1016/j.ejpoleco.2004.10.002

REFERENCES

1. Blau S.L., Malevich Yu.V., Suglobov A.E., Gamidullaev S.N., Yusupova S. Ya. The mechanism for the management of state functions and services in the customs authorities. Moscow: Infra-M; 2017. 160 p. (In Russ.).

2. Koshkina S.N. The contribution of the customs authorities to the achievement of the socio-economic goals of the Russian Federation under the conditions of Western sanctions. In: Proc. XVII Intern. sci-pract. conf. "Science and knowledge: Vectors of development of competitiveness of society, science and business" (Novorossiysk, April 17, 2015). Novorossiysk: Moscow Humanitarian and Economic Institute Novorossiysk Branch; 2015:258–263. (In Russ.).
3. Shuklina Z.N. Optimization of customs and tariff regulation in the formation of the state budget of the Russian Federation. *Akademicheskii vestnik Rostovskogo filiala Rossiyskoi tamozhennoi akademii = Academic Bulletin of the Rostov Branch of the Russian Customs Academy*. 2018;31(2):35–40. (In Russ.).
4. Bezrukova T.L., Borisov A.N., Shanin I.I. Management of the effective development of economic activities of furniture enterprises based on investment activities. *Ekonomika, predprinimatel'stvo i pravo = Economics, Entrepreneurship and Law*. 2012;16(5):37–50. (In Russ.).
5. Matveeva N.S. Entrepreneurial activity as a type of economic activity. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami: elektronnyi nauchnyi zhurnal = Management of Economic Systems: Electronic Scientific Journal*. 2008;13(1):8–18. (In Russ.).
6. Plaksin V.A. Features of the functioning of the terminological sphere "banking" in the subject-terminological area of "economic activity". *Vestnik Akademii znaniy = Bulletin of the Academy of Knowledge*. 2018;24(1):229–236. (In Russ.).
7. Nenakhova E.S., Vlasova O.G. Economic sanctions and their impact on the performance of participants in foreign economic activity. In: Proc. V Intern. sci-pract. conf. "Regional economy: Current issues and new trends" (Ulyanovsk, April 22–26, 2019). Ulyanovsk: Ulyanovsk State Technical University; 2019:10–14. (In Russ.).
8. Dubrovin M. Yu. The procedure for conducting inspections of the financial and economic activities of organizations participating in foreign economic activities by customs authorities. *Uchenye zapiski Sankt-Peterburgskogo imeni V.B. Bobkova filiala Rossiiskoi tamozhennoi akademii = Scientific Notes of the St. Petersburg Named after V.B. Bobkov Branch of the Russian Customs Academy*. 1998;6(2):134–145. (In Russ.).
9. Marx K., Engels F. Collected works. Vol. 4. Moscow: State Publishing House of Political Literature; 1954. 615 p. (In Russ.).
10. Luniakov O.V. The economic category "financial imbalances" in the system of interrelated concepts. *Ekonomichnii forum = Economic Forum*. 2013;(2):247–256. (In Russ.).
11. Tolstoguzov A.V. Typology of approaches to regional economic research and the category of economic space. *Upravleniye ekonomicheskimi sistemami: elektronnyi nauchnyi zhurnal = Management of Economic Systems: Electronic Scientific Journal*. 2011;36(12). URL: <http://uecs.ru/uecs-36-122011/item/860-2011-12-19-05-00-51> (accessed on 01.07.2020). (In Russ.).
12. Volodina S.O. Investments as an economic category and their role in the socio-economic development of the state. *Vestnik Ryazanskogo gosudarstvennogo agrotekhnologicheskogo universiteta im. P.A. Kostycheva = Bulletin of the Ryazan State Agrotechnological University. P.A. Kostycheva*. 2013;17(1):72–75. (In Russ.).
13. Sachkov A.V. Food security as an economic category and its interaction with economic needs. *Vestnik Chuvashskogo universiteta = Bulletin of the Chuvash University*. 2005;(1):243–249. (In Russ.).
14. Shcherbakova L.N. The category of economic development as an independent object of economic analysis. *Vestnik Kemerovskogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of the Kemerovo State University*. 2013;53(1):300–305. (In Russ.).
15. Mel'nik M.V. Indicator system for integrated reporting. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*. 2019;15(3):58–64. (In Russ.).
16. Popov V.V. On the correctness of the distribution of the amounts of import customs duties and the macroeconomic stability of the countries-members of the Eurasian Economic Union. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2019;22(7):811–827. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.22.7.811
17. Pankova S.V., Popov V.V. Application of analytical procedures to audit the economic activities of customs authorities. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2020;19(6):1035–1055. (In Russ.). DOI: 10.24891/ea.19.6.1035
18. Endovitskii D.A., Lomsadze D.G. Shadow economy of Russia and Europe: Problems and solutions. Voronezh: RITM; 2019. 178 p. (In Russ.).
19. Leandro M., Friedrich S. Shadow economies around the world: What did we learn over the last 20 years? URL: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/01/25/Shadow-Economies-Around-the-World-What-Did-We-Learn-Over-the-Last-20-Years-45583> (accessed on 01.07.2020).

20. Gaspareniene L., Remeikiene R. The methodologies of shadow economy estimation in the world and in Lithuania: Whether the criterions fixing digital shadow are included? *Procedia Economics and Finance*. 2016;(39):753–760. DOI: 10.1016/S 2212–5671(16)30277–5
21. Blackburn K., Bose N., Capasso S. Tax evasion, the underground economy and financial development. *Journal of Economic Behavior & Organization*. 2012;83(2):243–253. DOI: 10.1016/j.jebo.2012.05.019
22. D’Hernoncourt J., Meon P.-G. The not so dark side of trust: Does trust increase the size of the shadow economy? *Journal of Economic Behavior & Organization*. 2012;81(1):97–121. DOI: 10.1016/j.jebo.2011.09.010
23. Schneider F. Shadow economies around the world: What do we really know? *European Journal of Political Economy*. 2005;21(4):598–642. DOI: 10.1016/j.ejpoleco.2004.10.002

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Светлана Валентиновна Панкова — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия
panskv@mail.ru

Владимир Сергеевич Левин — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия
slevin@mail.ru

Валерий Владимирович Попов — кандидат экономических наук, доцент кафедры таможенного дела, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия
popovv1@ya.ru

ABOUT THE AUTHORS

Svetlana V. Pankova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Orenburg State University, Orenburg, Russia
panskv@mail.ru

Vladimir S. Levin — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Orenburg State University, Orenburg, Russia
slevin@mail.ru

Valerii V. Popov — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Department of Customs, Orenburg State University, Orenburg, Russia
popovv1@ya.ru

Заявленный вклад авторов:

Панкова С.В. — формирование рабочей гипотезы исследования, обзор источников, редактирование статьи.
Левин В.С. — обзор показателей РФ в рейтинге Всемирного банка Doing Business («Ведение бизнеса»), подготовка текста статьи.

Попов В.В. — аналитическое структурирование объекта исследования, разработка и апробация методик, подготовка текста статьи.

The declared contribution of the authors:

Pankova S.V. — formation the study working hypothesis, reviewing of foreign papers, editing the article text.

Levin V.S. — review of Russia’s performance in the World Bank’s Doing Business rating, preparation of the article’s text.

Popov V.V. — analytical structuring of the object of research, development and testing of methods, preparation of the paper text.

Статья поступила в редакцию 14.09.2020; после рецензирования 08.10.2020; принята к публикации 10.11.2020. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 14.09.2020; revised on 08.10.2020 and accepted for publication on 10.11.2020.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-26-39
УДК 657.631(045)
JEL M40, M42

Нормативное регулирование аудита экологической отчетности нефтедобывающих компаний

Т.А. Дудко

Новосибирский государственный технический университет, Новосибирск, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-4928-0360>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена вопросам теории и нормативного регулирования аудита экологической отчетности компаний нефтедобывающей отрасли в России. В исследовании отражены результаты проведенного автором анализа практики раскрытия информации об экологических аспектах деятельности в отчетности компаний нефтедобывающей отрасли, а также основных положений и нормативно-правовой базы, регулирующей аудит экологической отчетности. Выявлено отсутствие единого стандарта регулирования нефинансовой отчетности, что затрудняет проведение ее анализа пользователями. Методологическими инструментами исследования явились обобщение и сравнение. Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в обосновании необходимости разработки нормативной базы для регулирования требований к составлению нефинансовой отчетности и ее аудита для повышения сопоставления данных заинтересованными сторонами. Исследование представляет интерес для комитета по стандартизации Российской Федерации при совершенствовании законодательного регулирования нефинансовой отчетности.

Ключевые слова: внешний аудит; экологическая отчетность; устойчивое развитие; нефинансовая отчетность; экологическая деятельность; охрана окружающей среды

Для цитирования: Дудко Т.А. Нормативное регулирование аудита экологической отчетности нефтедобывающих компаний. *Учет. Анализ. Аудит.* = *Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(6):26-39. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-26-39

ORIGINAL PAPER

Auditing Regulations of Environmental Reporting of Oil Companies

T.A. Dudko

Novosibirsk State Technical University, Novosibirsk, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-4928-0360>

ABSTRACT

The article is devoted to the study of the theoretical foundations and normative regulations of the audit of environmental reporting of oil companies in Russia. The article presents the materials of the analysis conducted by the author of the practice of disclosing information on the environmental aspects of activities in the reporting of oil companies, as well as the main provisions and legal framework governing the audit of environmental reporting. The research revealed the problem of the lack of a unified and single standard for regulating non-financial reporting, which makes it difficult for users to analyze such reports and analysis. Generalization and comparison were the methodological research tools. The theoretical and political significance of the study lies in justifying the need to develop a regulatory framework to regulate the requirements for the preparation of non-financial reporting and its auditing to improve the comparison of data by the stakeholders. The study is of interest primarily to government agencies and to the Committee for Standardization of the Russian Federation in improving the legislative regulation of accounting and non-financial reporting.

Keywords: external auditing; environmental reporting; sustainable development; non-financial reporting; environmental activities; environmental protection

For citation: Dudko T.A. Auditing regulations of environmental reporting of oil companies. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(6):26-39. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-26-39

© Дудко Т.А., 2020

ВВЕДЕНИЕ

В современных политических и социально-экономических условиях России одним из важнейших направлений развития ее экономики является улучшение организационно-правового механизма охраны окружающей среды.

Существенное влияние на текущие финансовые результаты предприятия и непрерывность его деятельности в обозримом будущем имеют расходы предприятия на предотвращение и ликвидацию последствий от экологических нарушений. В связи с этим введен такой вид верификации публичной отчетности компаний нефтедобывающей отрасли, содержащей информацию об экологической деятельности предприятия, как ее аудит. Аудиторское заключение должно содержать мнение о достоверности представления в отчетности информации об экологических аспектах деятельности для удовлетворения потребностей различных категорий пользователей.

Раскрытие информации о результатах деятельности компаний и их влиянии на общество и окружающую среду для удовлетворения интересов заинтересованных сторон обретает значимость в результате глобальных и национальных изменений в ближайшее время.

МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ

По состоянию на 08.05.2020 г. в Национальном регистре корпоративных нефинансовых отчетов, который ведет Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП), было

зарегистрировано 186 компаний, выпустивших 1048 нефинансовых отчетов, включая 92 экологических.

Рассмотрим динамику выпуска экологической отчетности компаниями нефтедобывающей отрасли в России, представленную на *рис. 1*.

В настоящее время отчеты в области устойчивого развития выпускают все крупные компании нефтедобывающей отрасли. Так, ПАО «Газпром» выпускает в год больше одного нефинансового отчета (экологический и отчет в области устойчивого развития), ОАО «Севернефтегазпром» в 2017 г. выпустил также два нефинансовых отчета, поэтому количество отчетов может быть выше числа компаний в некоторых периодах. Следует отметить, что отчеты с двухгодичным периодом выпускали: Группа «Газпром энергохолдинг» (с 2012 по 2017 г.), ПАО «Лукойл» — с 2009 по 2016 г., ПАО «Газпром» — с 2010 по 2015 г. Сокращение публикуемых нефинансовых отчетов произошло из-за поглощения ряда нефтяных компаний [1, с. 49].

Необходимость компаниям нефтедобывающей отрасли раскрывать информацию о своей экологической деятельности объясняется рядом возможных будущих преимуществ, о чем свидетельствуют результаты исследования компании Ernst & Young и Центра корпоративного гражданства Бостонского колледжа (*рис. 2*).

Согласно результатам этого исследования около 50% участников опроса, которые выпускают отчетность в области устойчивого развития, считают, что она содействует улучшению деловой

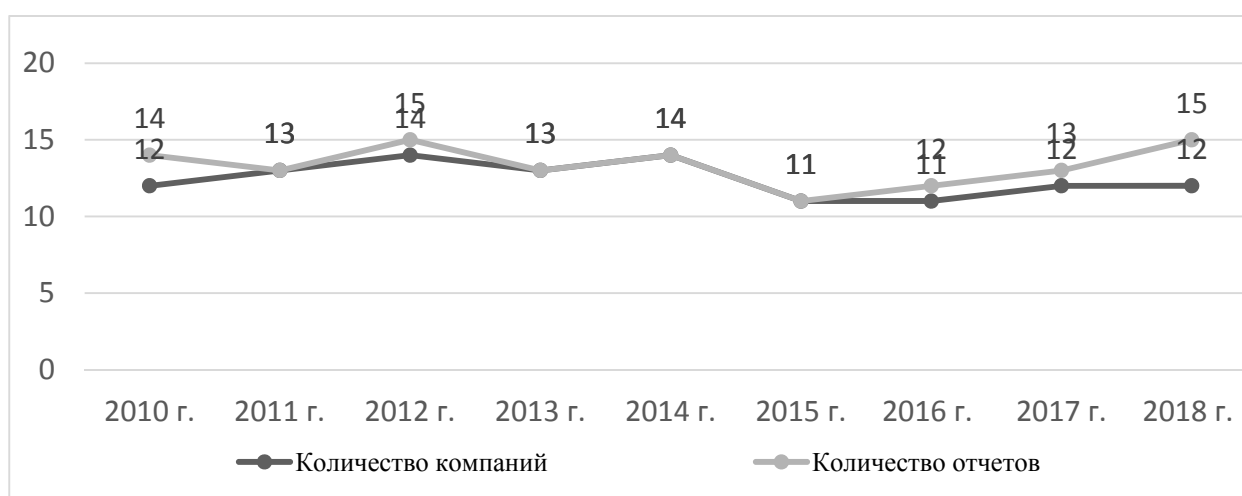


Рис. 1 / Fig. 1. Динамика публикуемой нефинансовой отчетности нефтедобывающих компаний / The dynamics of the published non-financial reporting of oil companies

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

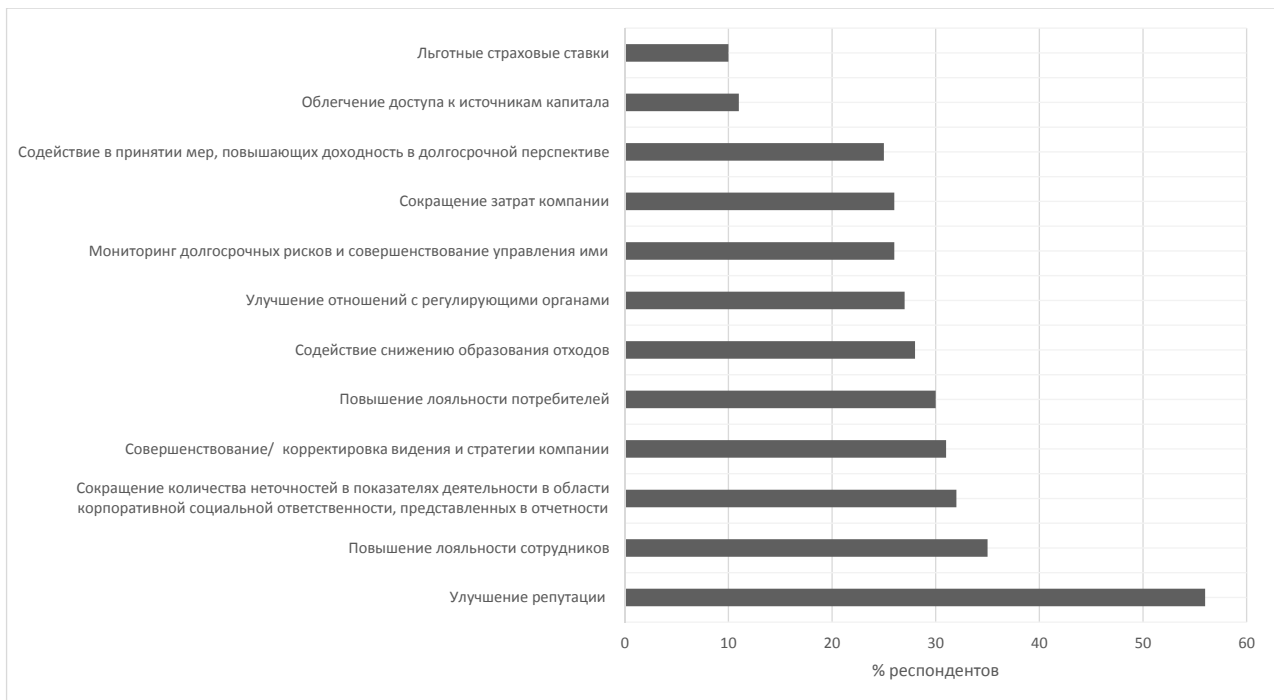


Рис. 2 / Fig. 2. Преимущества подготовки отчетности в области устойчивого развития /
The advantages and the value of sustainability reporting

Источник / Source: составлено на основе исследования компании EY и Центра корпоративного гражданства Бостонского колледжа «Преимущества отчетности в области устойчивого развития – 2013». URL: <http://gbpp.org/wp-content/uploads/2015/10/EY-Value-of-Sustainability-RUS.pdf> (дата обращения: 18.04.2020) / compiled based on data from research by EY and the Center for Corporate Citizenship at Boston College “Benefits of sustainability reporting – 2013”. URL: <http://gbpp.org/wp-content/uploads/2015/10/EY-Value-of-Sustainability-RUS.pdf> (accessed on 18.04.2020).

репутации компании за счет повышения информационной прозрачности и раскрытия данных о социальных мероприятиях в отчетности. Почти 30% респондентов отметили увеличение лояльности сотрудников как результат благоприятного влияния отчетности, поскольку информирование их компанией об обязательствах в области устойчивого развития приводит к повышению имиджа и этих сотрудников. Кроме того, компаниям, выпускающим отчетность, значительно легче привлекать кредитные и инвестиционные ресурсы с международного и российского рынков капитала.

Такой отчет помогает компаниям:

- разрабатывать стратегии по сокращению использования природных ресурсов, снижению негативного влияния на окружающую среду, увеличению эффективности и совершенствованию операционной деятельности;
- нивелировать социальные и экологические риски, которые могут оказать существенное влияние на показатели финансовых результатов деятельности предприятия, так как управление

рисками является одним из важных вопросов устойчивого развития.

Значимым фактором, влияющим на надежность раскрываемой в отчете информации, является внешнее подтверждение. Все большее число инвесторов используют социальные и экологические показатели в качестве ключевого критерия для своих инвестиционных решений и осознают важность независимой аудиторской проверки, однако внешняя верификация отчетов в области устойчивого развития не является обязательной [2]. Сравнительная характеристика использования внешнего заверения компаниями нефтедобывающей отрасли, публикующими нефинансовую отчетность, приведена в табл. 1.

Как показывают данные табл. 1, большинство компаний проходят общественное заверение в Совете РСПП по нефинансовой отчетности, что говорит о признании этой формы внешнего заверения и его ценности для повышения качества отчетности. ПАО «Роснефть» использовало внешнюю верификацию нефинансовой отчетности аудиторской фирмой. Международные эксперты в области

Таблица 1 / Table 1

**Использование внешнего заверения компаниями, выпустившими
нефинансовую отчетность / External assurance of sustainability reporting**

Компания / Company	Год прохождения общественного заверения / Year of public assurance clearance				
	2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6
ПАО «НК «Роснефть» / PJSC "Rosneft oil company"	Аудиторская фирма / Auditing company	Аудиторская фирма / Auditing company	Аудиторская фирма / Auditing company	Аудиторская фирма / Auditing company	Аудиторская фирма / Auditing company
ПАО «Газпром» / PJSC "Gazprom"	Нет заверения / No assurance	Нет заверения / No assurance	Нет заверения / No assurance	Совет РСПП / RUIE Council	Аудиторская фирма / Auditing company
«Сахалин Энерджи Инвестмент Компани Лтд.» / Sakhalin Energy Investment Company Ltd	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council
ПАО АНК «Башнефть» / PJSC "Bashneft"	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	–	–	–
ПАО «ЛУКОЙЛ» / PJSC "Bashneft"	Совет РСПП / RUIE Council	–	Аудиторская фирма, совет РСПП / Auditing company, RUIE Council	Аудиторская фирма, совет РСПП / Auditing company, RUIE Council	Аудиторская фирма, совет РСПП / Auditing company, RUIE Council
АО «Зарубежнефть» / "Zarubezhneft" JSC	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council
ПАО «Газпром нефть» / PJSC "Gazprom Neft"	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Совет РСПП / RUIE Council	Аудиторская фирма / Auditing company
ОАО «Севернефтегазпром» / OJSC "Severneftegazprom"	Нет заверения / No assurance	Аудиторская фирма / Auditing company	Аудиторская фирма / Auditing company	Аудиторская фирма / Auditing company	Аудиторская фирма / Auditing company
Корпорация «ЭксонМобил» / ExxonMobil Corporation	Внешняя консультативная комиссия по вопросу устойчивого развития / The external consultative Commission for sustainable development	Внешняя консультативная комиссия по вопросу устойчивого развития / The external consultative Commission for sustainable development	Внешняя консультативная комиссия по вопросу устойчивого развития / The external consultative Commission for sustainable development	Внешняя консультативная комиссия по вопросу устойчивого развития / The external consultative Commission for sustainable development	Внешняя консультативная комиссия по вопросу устойчивого развития / The external consultative Commission for sustainable development
ПАО «НОВАТЭК» / PJSC "Novatek"	Нет заверения / No assurance	Нет заверения / No assurance	Нет заверения / No assurance	Нет заверения / No assurance	Аудиторская фирма / Auditing company
ПАО «Транснефть» / PJSC "Transneft"	Нет заверения / No assurance	Нет заверения / No assurance	Нет заверения / No assurance	Нет заверения / No assurance	Совет РСПП / RUIE Council

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

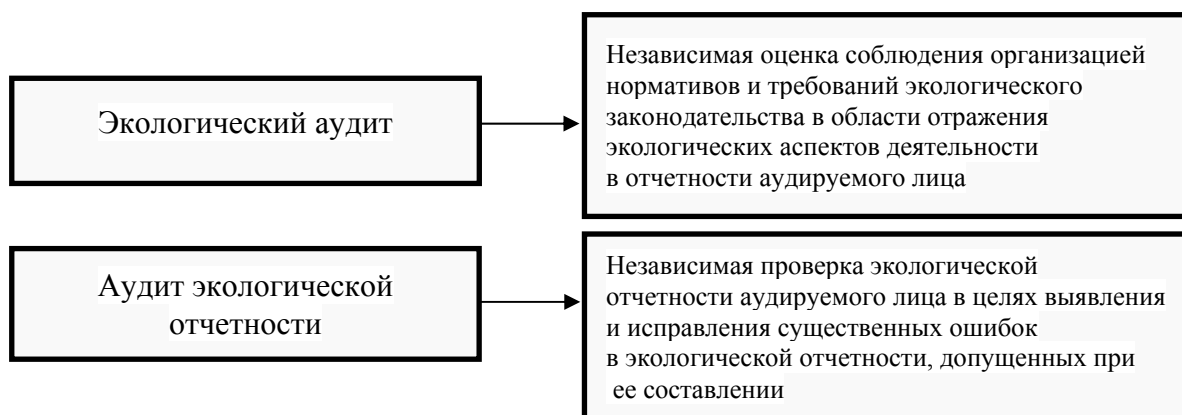


Рис. 3 / Fig. 3. Различия понятий «экологический аудит» и «аудит экологической отчетности» /
The differences between the concepts of environmental auditing and the auditing of environmental reporting

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

корпоративной ответственности считают, что большое количество свидетельств независимой оценки отчетов является преимуществом компании, поскольку имеют разный предмет заверения. Например, компания ПАО «ЛУКОЙЛ» проходит общественное заверение в Совете РСПП и внешнее заверение аудиторской фирмой отчетов об устойчивом развитии с 2015 г. Аудиторская фирма в рамках своей работы использовала принципы и процедуры Международного стандарта¹ на соответствие подготовки отчета с руководством GRI версии G4, а совет РСПП сформировал собственное мнение о полноте и значимости представленной в отчете информации с позиции принципов ответственной деловой практики.

Исходя из анализа характеристики раскрытия информации об экологических аспектах деятельности в отчетности нефтедобывающих компаний в 2018 г. можно сделать вывод, что все они раскрывают экологические показатели, цели и риски, а также мероприятия по снижению негативного воздействия и результаты своей деятельности в области охраны труда, окружающей среды и промышленной безопасности.

Проведенное исследование показало, что в настоящее время в теории и на практике существуют различия в понимании сущности ауди-

та экологической отчетности и экологического аудита (рис. 3).

Исследуем подходы к определению термина «экологический аудит».

Законодательно экологический аудит понимается как независимая, документированная и комплексная оценка соблюдения субъектом аудиторской деятельности требований, в том числе нормативных актов в природоохранной области, а также выполнения международных стандартов и предложение рекомендаций по улучшению такой деятельности².

Также данный термин определяется как предпринимательская деятельность аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов по проведению независимых проверок хозяйственной деятельности предприятия, которая оказывает негативное воздействие на окружающую среду, предложению рекомендаций по снижению этого влияния на нее и сохранению здоровья населения³.

В табл. 2 представлены подходы ряда известных российских авторов к определению цели аудита экологической отчетности.

Отсюда вытекают и основные задачи аудита экологической отчетности:

¹ Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 (пересмотренный). «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов». URL: [https://rulings.ru/acts/Mezhdunarodnyy-standart-zadaniy,-obespechivayuschih-uverennost-3000-\(peresmotrennyy\)-Zadaniya,-obespechiva/](https://rulings.ru/acts/Mezhdunarodnyy-standart-zadaniy,-obespechivayuschih-uverennost-3000-(peresmotrennyy)-Zadaniya,-obespechiva/) (дата обращения: 23.07.2020).

² Федеральный закон от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды». Ст. 1. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34823 (дата обращения: 23.07.2020).

³ Приказ Госкомэкологии РФ от 30.03.1998 № 181 «Об экологическом аудировании в системе Госкомэкологии России». URL: <http://base.garant.ru/2156610/#friends> (дата обращения: 23.07.2020).

Таблица 2 / Table 2

Цели аудита экологической отчетности / The objectives of the auditing of environmental reporting

Автор / Author	Цели аудита экологической отчетности / Objectives of the auditing of environmental reporting
Н.В. Малиновская / N.V. Malinovskaya	Независимая проверка экологических аспектов деятельности проверяемого субъекта хозяйственной деятельности, соблюдение определенных процедур и правил, а также эффективности методов и порядка функционирования хозяйственной системы [3] / Independent verification of environmental aspects of the activity of the audited business entity, compliance with certain procedures and rules, as well as the effectiveness of the methods and procedures for the operation of the economic system [3]
О.А. Соболева / O.A. Soboleva	Оказание помощи экономическим субъектам в разработке своей экологической политики, формировании приоритетов по осуществлению мероприятий, включая предупредительные, которые направлены на соответствие установленных экологических требований, а также создании механизма осуществления эффективного регулирования природопользованием и обеспечении устойчивого развития [4] / Assistance to economic entities in developing their environmental policies, setting priorities for implementing measures, including the preventive ones, that are aimed at meeting the established environmental requirements, as well as creating a mechanism for implementing the effective environmental management and ensuring sustainable development [4]
И.Г. Иутин / I.G. Iutin	Оценка соблюдения установленным требованиям субъектами хозяйственной и иной деятельности в отношении воздействия на окружающую среду и ее компоненты [5] / The assessment of compliance with the established requirements by business and other entities in relation to the impact on the environment and its components [5]
О.С. Еремеева / O.S. Eremeyeva	Проведение оценки экологической деятельности предприятия, оказывающего негативное влияние на окружающую среду, для выражения мнения о степени достоверности его экологической отчетности и о возможности предприятия продолжать свою деятельность в обозримом будущем [6] / Evaluating the environmental performance of an enterprise that has a negative impact on the environment in order to express an opinion on the reliability of its environmental reporting and on the company's ability to continue operating in the foreseeable future [6]

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

- сбор достоверной информации об экологической деятельности объекта аудита и формирование на ее основе мнения относительно реального экологического состояния объекта;

- способствование своевременному предотвращению ущерба здоровью людей, окружающей природной среде, возникающего вследствие влияния производственной деятельности предприятия [7].

Аудит экологической отчетности подразделяется на обязательный и инициативный. Аудит первого вида проводится по инициативе контролирующих органов и предполагает проверку на соблюдение требований законодательства. Он может проводиться по решению суда и природоохранных органов в случае нарушений субъектом хозяйственной деятельности соответствующего законодательства, а также в рамках определенных предписаний, например в процессе получения лицензии на осуществление определенного вида деятельности или в процессе сертификации качества продукции.

Инициативный аудит экологической отчетности проводится в интересах руководства аудируемого лица. Особенностью его является предоставление аудитором рекомендаций и предложений по развитию системы экологического контроля и управления.

По характеру деятельности аудит экологической отчетности подразделяется на внутренний и внешний. Внутренний — проводится аудиторской службой самого предприятия систематически для проверки и оценки работы субъекта хозяйственной деятельности, помогая взглянуть на проблемы и возможности предприятия с другой стороны и найти пути решения, а внешний — осуществляется аудиторской фирмой, которая независима по отношению к проверяемому субъекту хозяйственной деятельности.

Для целей управления предприятием аудит экологической отчетности может выполнять следующие оценочные функции: воздействие предприятия на состояние окружающей среды; соответствие

деятельности предприятия требованиям природоохранного законодательства и природопользования; возможности возникновения экологического риска, издержек и затрат; причиненный экологический ущерб; а также оказывать экологическое консультирование; готовить планы мероприятий по улучшению природоохранной деятельности; проводить иные независимые действия аудиторов в природоохранной области и природопользования [8].

В Российской Федерации утверждены следующие принципы аудита экологической отчетности⁴:

- независимость и объективность аудиторов от проверяемого экономического субъекта, руководителей и собственников аудиторских организаций и третьих лиц при проведении аудита экологической отчетности;
- конфиденциальность информации, полученная в результате проведения аудита экологической отчетности;
- профессионализм и компетентность аудитора в отношении вопросов природопользования, охраны окружающей среды и специфики деятельности проверяемого экономического субъекта;
- достоверность и полнота информации, предоставляемой субъектом хозяйственной деятельности;
- планирование работ по проведению аудита экологической отчетности;
- комплексность аудита экологической отчетности (охват всех аспектов воздействия на окружающую среду);
- ответственность аудиторов за результаты, полученные в ходе аудита экологической отчетности.

Объектами аудита экологической отчетности являются документация по природоохранной и природопользовательской деятельности и организации экологической безопасности, а также выполняемые предприятием производственные функции, негативно воздействующие на окружающую среду [9, с. 96].

Субъекты аудита экологической отчетности — это аудиторские фирмы или индивидуальный аудитор, которые имеют право на оказание услуг в этой отрасли, а заказчики — аудируемая организация, ее учредители и собственники бизнеса,

управляющие органы муниципальной и государственной власти, арбитражные службы [10].

Экологическим риском является вероятность совершения события, который имеет негативные последствия для окружающей среды и вызванному неблагоприятным влиянием хозяйственной деятельности, чрезвычайными ситуациями техногенного и природного характера⁵.

К ним относятся риски:

- нарушения требований природоохранного законодательства;
- образования затрат, вызванных удовлетворением требований природоохранной нормативно-правовой базы;
- вызванные предъявлением особых требований клиентами в отношении вопросов экологического характера, а также реагированием клиентов на деятельность предприятия в области охраны окружающей среды.

К экологическим рискам на уровне предположений в отношении видов операций, остатков по счетам и отдельных отчетных показателей относятся образованные зависимостью остатка по счету от нетипичных операций и комплексных оценок в отношении экологических вопросов, например от оценочного обязательства под будущие расходы на подготовку участка для строительства и на очистку поврежденных земель [11]. Этот вид рисков снижает экологическую устойчивость предприятия из-за негативного воздействия внутренних и внешних факторов его среды.

Экологически устойчивое предприятие характеризуется его способностью рационально использовать природные ресурсы, применять энергосберегающие и ресурсосберегающие технологии, сокращать негативное влияние на окружающую среду, снижать количество отходов с помощью увеличения уровня их переработки. В свою очередь, экологически неустойчивое предприятие характеризуется нерациональным использованием природных ресурсов, неспособностью своевременно и полностью погашать свои обязательства, несоблюдением экологической безопасности.

Оценка экологической устойчивости дает возможность выявить сильные и слабые стороны хозяйственной деятельности экономического субъекта в природоохранной области, определить

⁴ Приказ Госкомэкологии РФ от 30.03.1998 № 181 «Об экологическом аудировании в системе Госкомэкологии России». URL: <http://base.garant.ru/2156610/#ixzz6VYiURelS> (дата обращения: 23.07.2020).

⁵ Федеральный закон от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды». URL: http://kodeks.systems.ru/zakon/fz-7_10-01-2002 (дата обращения: 25.07.2020).



Рис. 4 / Fig. 4. Документы нормативного регулирования аудита экологической отчетности /
Regulatory documents for the auditing of environmental reporting

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

приоритетность и привлекательность инвестиций. Она обеспечивается соблюдением требования восстановления нарушенных, загрязненных природных ресурсов и экобаланса. В частности, в нефтедобывающей отрасли предприятия реализовывают это требование в проведении мероприятий по рекультивации нарушенных земель.

Состояние экологической устойчивости влияет на финансовую сторону работы предприятия, на основе оценки которой потенциальные инвесторы оценивают возможный риск своих вложений и их целесообразность.

В свою очередь, финансовая устойчивость предприятия обратно влияет на укрепление показателей экологической устойчивости и характеризует способность предприятия сохранить свою жизнеспособность в современных рыночных условиях. Это проявляется следующим образом:

- чем выше экологическая устойчивость предприятия, тем больше ему требуется дополнительных затрат и финансирования от стейкхолдеров;
- предприятие с высокой экологической устойчивостью имеет больше возможности в привлечении инвестиций и получении кредитов;
- оценка влияния экологической устойчивости на эффективность экологической деятельности предприятия важна для учета ценности, которая была создана в результате данного процесса, а также для снижения издержек и нахождения резервов увеличения прибыли.

Предприятия, обладающие экологичными технологиями в своей деятельности, имеют большие возможности для экономического роста, поскольку могут выпускать продукцию в нужном количестве и требуемом потребителем качестве. В итоге у них повышается конкурентоспособность продукции и услуг, финансовая устойчивость и экономическая эффективность [12].

На данный момент в стране не сформирована единая нормативно-правовая база, регулирующая аудит экологической отчетности. В бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с законодательством в основном раскрывается информация о природоохранных затратах, оценочных и условных обязательствах, связанных с экологической деятельностью, а большинство нормативно-правовых документов, регулирующих аудит экологической отчетности, органично являются составными частями общей законодательной базы (рис. 4).

По мнению Е. В. Ильичевой, аудит экологической отчетности должен осуществляться на принципах бухгалтерского учета, т.е. в соответствии с нормативными актами, регламентирующими порядок ведения бухгалтерского учета [9, с. 187], в частности с действующим Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Кроме того, на этот вид аудита распространяются нормы Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». При этом, по

утверждению С.Л. Байдакова и Г.П. Серова, чтобы выразить объективное мнение о достоверности экологической отчетности и соответствии ведения бухгалтерского учета, российскому законодательству необходимо провести анализ экологической деятельности проверяемых лиц [13, с. 21].

В права граждан входит право на получение достоверной информации о состоянии окружающей среды и на возмещение вреда окружающей среде⁶. К числу прав должностных лиц органов государственного надзора относят право внесения предложений о проведении экологического аудита объектов экономического субъекта хозяйственной и иной деятельности в порядке, установленном законодательством Российской Федерации⁷.

В то же время определение «экологический аудит», сформулированные виды и задачи аудита, принципы, а также требования, права и обязанности аудиторской организации, оплата работ по проведению аудита экологической отчетности, порядок оформления результатов аудита в виде аудиторского заключения нормативно определены еще в 1998 г.⁸

Другим нередко дискутируемым определением в экологическом аудите является обязательство — оценочное и условное.

На счете учета резервов предстоящих расходов отражаются оценочные обязательства⁹. При признании этих обязательств они, в зависимости от величины и характера резервов, либо включаются в расходы по обычным видам деятельности или в прочие расходы, либо в балансовую стоимость актива. Условное обязательство образуется в связи с прошлыми событиями деятельности предприятия, и их образование на отчетную дату зависит от наступления или ненаступления одного или нескольких будущих неопределенных

событий, которые не контролируются предприятием.

К ПБУ 8 в существенной степени приближен МСФО 37: в обоих документах отражены вопросы признания обязательств по выводу объектов из эксплуатации и восстановлению нарушенных природных ресурсов в отчетности компаний нефтедобывающей отрасли. Поскольку они могут включать приведение участков земли, недр и других природных ресурсов в пригодное состояние для будущего использования, ликвидацию или консервацию основных средств и проведение прочих работ, то они возлагают на предприятие (в момент получения прав на строительство или приобретение объекта) требования выполнения лицензионных соглашений природоохранительным законодательством и иных разрешительных документов. При этом подчеркнем, что осуществление данных работ нередко приводит к существенным расходам, оказывающим значительное влияние на формирование экологической отчетности предприятия [14].

Информация об экологической деятельности предприятия в России раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с рекомендациями Минфина России¹⁰, согласно которым данный учет ведется по следующим экономическим объектам:

- текущие расходы;
- капитальные вложения;
- оценочные обязательства;
- источники финансирования экологической деятельности;
- другая существенная информация об экологической деятельности [15].

Учитывая, что многие предприятия проводят количественную оценку выбросов парниковых газов, производимых ими, для управленческих целей, а также для составления отчета в соответствии с нормативными требованиями, торговли квотами на выбросы и информирования инвесторов, то при проведении аудита экологической отчетности необходимо ориентироваться на положения МСОУ 3410¹¹. Раскрываемая информация может

⁶ Федеральный закон от 10.01.2002 «Об охране окружающей среды» № 7-ФЗ. Ст. 11. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34823 (дата обращения: 25.07.2020).

⁷ Федеральный закон от 04.05.1999 № 96-ФЗ «Об охране атмосферного воздуха». URL: <http://base.garant.ru/12115550/#ixzz6VZNHINFd> (дата обращения: 25.07.2020).

⁸ Приказ Госкомэкологии РФ от 30.03.1998 № 181 «Об экологическом аудировании в системе Госкомэкологии России». URL: <http://base.garant.ru/2156610/#ixzz6VZQKvMpl> (дата обращения: 25.07.2020).

⁹ Приказ Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы“ (ПБУ 8/2010)». URL: <http://base.garant.ru/12182729/#ixzz6VZRi5ISm> (дата обращения: 25.07.2020).

¹⁰ Письмо от 27.05.2011 № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации». URL: <http://docs.cntd.ru/document/902291105> (дата обращения: 28.07.2020).

¹¹ Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность,

быть опубликована в виде отдельного документа либо включена в состав годового отчета или отчета об устойчивом развитии предприятия. Согласно этому международному стандарту перед аудитором возникает цель получить разумную или ограниченную уверенность в отношении содержания существенных искажений в отчете о выбросах парниковых газов в результате ошибок или недобросовестных действий исполнителей для формирования мнения.

Собрав достаточно надлежащих аудиторских доказательств, аудитор предоставляет заключение или отчет, фиксирующие в случае задания, обеспечивающего:

1) разумную уверенность — подготовлен ли отчет о выбросах парниковых газов во всех существенных отношениях в соответствии с применимыми критериями;

2) ограниченную уверенность — были ли выявлены им факты в результате выполненных процедур и полученных доказательств, которые могут служить основанием, что отчет о выбросах парниковых газов (в соответствии с применимыми критериями) не подготовлен.

При проведении аудита информации об экологической деятельности, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, используется Положение о международной аудиторской практике (ПМАП) 1010 «Учет экологических вопросов в ходе аудита финансовой отчетности», содержащее рекомендации по применению МСА, когда экологические вопросы являются важными для финансовой отчетности аудируемого лица. При этом к экологическим вопросам относятся:

- мероприятия по предотвращению, сокращению или устранению негативного воздействия на окружающую среду, а также по сохранению возобновляемых и невозобновляемых природных объектов;

- последствия нарушения природоохранительного законодательства;

- последствия, вызванные ответственностью за действия других лиц, к примеру ответственность за ущерб, причиненный прежними владельцами;

- последствия негативного воздействия на окружающую среду.

в отношении отчетности о выбросах парниковых газов». URL: <http://base.garant.ru/71538748> (дата обращения: 28.07.2020).

Согласно рекомендациям ПМАП 1010 экологические вопросы способны оказать влияние на финансовую отчетность в связи с:

- принятием законов в природоохранной области, которые могут поспособствовать обесценению активов предприятия и, как следствие, снижению их балансовой стоимости;

- несоблюдением требований нормативно-правовых актов в природоохранной области, например в отношении нивелирования выбросов или отходов;

- принятием новых нормативно-правовых актов экологического законодательства, которые могут способствовать необходимости выделения резерва для выплаты компенсаций или оплаты юридических расходов;

- проведением обязательных мероприятий, направленных на снижение негативного воздействия на окружающую среду некоторыми предприятиями нефтедобывающей отрасли или производителями химикатов;

- принятием конструктивных обязательств предприятиями, например, когда организация выявляет загрязнение почвы и, не имея обязанностей это делать юридически, предпринимает усилия по устранению загрязнения добровольно;

- раскрытием необходимых условных обязательств в примечаниях к финансовой отчетности, если сумма будущих расходов на экологические цели не может быть точно определена;

- несоблюдением природоохранного законодательства, которое может повлиять на способность непрерывной деятельности предприятия.

Заметим, что в сфере нормативного регулирования аудита экологической отчетности также существуют международные стандарты серии ISO 14000 (рис. 5), которые были официально приняты и опубликованы в конце 1996 г. Появление в России серии международных стандартов является одной из наиболее весомых мировых инициатив управления окружающей средой на предприятиях для повышения его устойчивого развития [16].

Назовем основные требования стандартов серии ISO 14000 к предприятию:

- соблюдение записанных в них принципов и процедур;

- подготовка и составление конкретной документации;

- определение ответственных лиц в каждой области управления охраной окружающей среды.



Рис. 5 / Fig. 5. Международные стандарты серии ISO 14000 / International ISO 14000 series standards

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

Применение международных стандартов происходит, как правило, на добровольной основе, однако многие предприятия России будут нуждаться в получении сертификации на соответствие их деятельности стандартам ISO для успешной деятельности на международном рынке.

Центральным документом серии международных стандартов является стандарт ISO 14001:2015 «Системы управления окружающей средой. Требования и руководство по применению». В нем зафиксировано, что важным условием удовлетворения потребностей людей и их будущих поколений является обеспечение баланса между обществом, окружающей средой и экономикой, его целью является предоставление предприятиям подхода в природоохранной области и реагировании на изменения экологических условий в балансе с экономическими и социальными потребностями. Стандарт ISO 14000 помогает предприятиям добиваться желаемых результатов функционирования ее системы экологического менеджмента, представляющих значимость для организации, окружающей среды и заинтересованных сторон: улучшить экологические показатели деятельности за счет эффективного использования ресурсов и снижения издержек, выполнить принятые обязательства, достичь экологических целей.

Стандарт ISO 14001 предполагает обязательное выполнение комплекса требований к системе экологического управления, по которым проходит сертификация предприятий, в числе которых:

- выработка экологической политики предприятия, т. е. документа о его намерениях и принципах, включающего пункт о стремлении к соответствию установленным экологическим нормативам и постоянному улучшению системы экологического менеджмента;

- определение и соблюдение процедур для определения негативного воздействия на окружающую среду;

- разработка и утверждение программы экологического менеджмента;

- формулирование экологических целей и задач;

- выделение достаточных человеческих, финансовых и технологических ресурсов для обеспечения работы системы экологического менеджмента;

- проведение мониторинга основных параметров деятельности предприятия, оказывающих негативное воздействие на окружающую среду;

- обучение персонала;

- осуществление периодического аудита системы экологического менеджмента;

- периодический пересмотр работы системы экологического менеджмента с точки зрения ее адекватности и эффективности.

Стандарт ISO 14004:2016 «Системы экологического менеджмента. Руководящие указания по внедрению» дополняет ISO 14001:2015 новыми разъяснениями для предоставления организациям руководящих указаний по разработке, внедрению, поддержанию и постоянному улучшению системы экологического менеджмента.

В 1996 г. действовавшие стандарты ISO 14010, 14011, 140012 были заменены на ISO 19011:2002, который впоследствии пересмотрен на ISO 19011:2018 «Руководство по аудиту систем менеджмента качества и/или окружающей среды». Данный стандарт содержит руководство по принципам аудита, менеджменту программами аудитов, проведению аудитов экологического менеджмента, а также рекомендации по компетентности аудиторов, однако пользователи могут

применять его для разработки своих собственных требований относительно аудита.

Международные стандарты серии ISO 14000 взаимно дополняют друг друга, но также могут использоваться независимо для достижения экологических целей. Поскольку в целом их можно считать как инструменты для управления экологическими проблемами предприятий и оценки их экологической результативности, то вместе они могут приводить к ощутимым экономическим выгодам, например в плане эффективного использования ресурсов, сокращения отходов и расходов на их утилизацию, снижения потребления энергии и использования в качестве вторичного сырья.

С перечисленными экономическими выгодами связаны и экологические. Тем самым международные стандарты серии ISO 14000 вносят вклад в экономические и экологические аспекты устойчивого развития и соблюдения принципа триединого итога.

Важным документом для организации экологического аудита специалистами признается Руководство по отчетности в области устойчивого развития GRI, разработанное в 1997 г. Согласно последнему исследованию KPMG отчетности по корпоративной ответственности стандарты GRI чаще всего используются крупными международными компаниями [17]. В настоящее время в их четвертой версии заслуживает особого внимания «тройной подход», в котором рассматриваются экономические, экологические и социальные показатели. Согласно этому Руководству в экологической отчетности должны найти отражение такие входные природные показатели, как сырье, вода, энергия, и выходные — выбросы загрязняющих веществ в атмосферу, отходы и сбросы в водные объекты [18, с. 353]. Если в бухгалтерской (финансовой) отчетности отражается информация об уже полученных источниках финансирования

природоохранных мероприятий, проведенных текущих расходах, то в отчетности, составленной по GRI, раскрывается информация о намерениях предприятия.

ВЫВОДЫ

В ходе проведенного исследования выявлено, что на федеральном уровне не хватает документов, регулирующих аудит экологической отчетности, без которых невозможно создать целостный механизм правового регулирования в области оценки экологической деятельности предприятий. При проведении анализа нормативно-правовой базы установлено, что информация об экологической деятельности раскрывается либо в нефинансовом отчете компании, либо в финансовой отчетности, сформированной по российским или международным стандартам бухгалтерского учета.

В нынешнем периоде, ввиду отсутствия должного нормативного регулирования аудита экологической отчетности в РФ, предприятия сами выбирают стандарты, по которым они формируют экологическую отчетность, что, несомненно, затрудняет проведение анализа ее пользователями, а потому аудиторы руководствуются в основном серией международных стандартов ISO 14000, которые содержат требования к системе экологического менеджмента, по которым проходит сертификация.

Совершенствование нормативно-правовой базы формирования нефинансовой отчетности и ее аудита позволит повысить ценность таких отчетов для заинтересованных сторон. Таким образом, практическая значимость результатов проведенного исследования подтверждается осознанием общества о проблеме изменения климата и загрязнения атмосферы, что повышает интерес общества к концепции устойчивого развития.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Феоктистова Е. Н., Аленичева Л. В., Долгих Е. И., Копылова Г. А., Зырянская М. Н., Хонякова Н. В. Аналитический обзор корпоративных нефинансовых отчетов: 2017–2018 годы выпуска. М.: РСПП; 2019. 108 с.
2. Owusu C., Frimpong S. Corporate social and environmental audit: Perceived responsibility or regulatory requirement research? *Journal of Finance and Accounting*. 2012;3(4):47–56.
3. Малиновская Н. В. Развитие экологического аудита в России. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;289(43):29–36.
4. Соболева О. А. Потребность в экологическом аудите и проблемы его становления в России. *Вестник Псковского государственного университета. Серия: Экономика. Право. Управление*. 2016;(3):43–47.

5. Иутин И. Г. Экологический аудит: роль, сущность и вопросы, требующие правового регулирования. *Журнал российского права*. 2008;134(2):94–101.
6. Еремеева О. С. Планирование проверки экологических аспектов деятельности предприятия при аудите. *Аудит и финансовый анализ*. 2009;(3):0–10.
7. Плотникова Ю. А., Тарасова Е. А. Экологический аудит как перспективный инструмент правовой охраны окружающей среды. *Право. Законодательство. Личность*. 2016;22(1):190–194.
8. Чуйкова Л. Ю. Экологический аудит. Курс лекций. *Астраханский вестник экологического образования*. 2011;(1):1–25.
9. Ильичева Е. В. Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности. М.: Орел; 2010. 291 с.
10. Еремеева О. С. Экологические объекты аудита в составе финансовой отчетности. *Аудитор*. 2011;196(6):47–51.
11. Биримкулова А. Д. Учет и аудит экологических вопросов в финансовой отчетности. *Реформа*. 2012;(1):81–85.
12. Чхутиашвили Л. В. Экологическая устойчивость экономических субъектов: сущность и факторы. *Российский экономический интернет-журнал*. 2017;(4). URL: http://www.e-rej.ru/Articles/2017/Chkhutiashvili_L.pdf (дата обращения: 15.07.2020).
13. Байдаков С. Л. Экологический аудит. Постатейный комментарий к Федеральному закону «Об аудиторской деятельности». М.: Ось-89; 2005. 224 с.
14. Баринаева Е. Е. Инновационное развитие эколого-экономического аудита на основе междисциплинарного подхода. *Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд*. 2014;(24):166–170.
15. Корчиганова А. О., Меркулова И. Ф. Экологическая отчетность как составляющая отчетности в области устойчивого развития. *Системное управление*. 2014;23(2):1–6.
16. Губайдуллина И. Н., Губайдуллин Н. М. Экономические и правовые основы формирования экологического аудита предприятий. *Вестник Башкирского государственного аграрного университета*. 2014;32(4):119–123.
17. Blasco J. L., King A. The road ahead. The KPMG Survey of corporate responsibility reporting 2017. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf> (дата обращения: 30.07.2020).
18. Maj J. Environmental reporting in Polish organisations. In: Proc. 18th International Multidisciplinary Scientific Geoconferences SGEM 2018. 2018:351–358. DOI: 10.5593/sgem2018/5.3/S 28.044

REFERENCES

1. Feoktistova E. N., Alenicheva L. V., Dolgikh E. I., Kopylova G. A., Zyryanskaya M. N., Khonyakova N. V. Analytical review of corporate non-financial reports: 2017–2018 years. Moscow: RSPF (Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs); 2019. 108 p. (In Russ.).
2. Owusu C., Frimpong S. Corporate social and environmental audit: Perceived responsibility or regulatory requirement research? *Journal of Finance and Accounting*. 2012;3(4):47–56.
3. Malinovskaya N. V. Development of environmental auditing in Russia. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2013;289(43):29–36. (In Russ.).
4. Soboleva O. A. The need for environmental auditing and the problems of its formation in Russia. *Vestnik Pskovskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika. Pravo. Upravlenie = Bulletin of the Pskov State University. Series: Economics, Law, Management*. 2016;(3):43–47. (In Russ.).
5. Iutin I. G. Environmental auditing: The role, essence and issues requiring legal regulation. *Zhurnal Rossijskogo prava = Journal of Russian Law*. 2008;134(2):94–101. (In Russ.).
6. Eremeeva O. S. Planning verification of environmental aspects of the enterprise during the auditing. *Audit i finansovyi analiz = Auditing and Financial Analysis*. 2009;(3):0–10. (In Russ.).
7. Plotnikova Yu. A., Tarasova E. A. Ecological auditing as a promising tool for the legal protection of the environment. *Pravo. Zakonodatel'stvo. Lichnost' = Law. Legislation. Personality*. 2016;22(1):190–194. (In Russ.).
8. Chuikova L. Yu. Environmental auditing (course of lectures). *Astrakhanskii vestnik ekologicheskogo obrazovaniya = Astrakhan Bulletin of Ecological Education*. 2011;(1):1–25. (In Russ.).

9. Il'icheva E. V. Environmental accounting in the context of the implementation of the policy of environmental balance. Moscow: Orel; 2010. 291 p. (In Russ.).
10. Eremeeva O. S. Environmental objects of auditing as part of financial statements. *Auditor*. 2011;196(6):47–51. (In Russ.).
11. Birimkulova A. D. Accounting and auditing of environmental issues in financial statements. *Reforma = Reform*. 2012;(1):81–85. (In Russ.).
12. Chkhutiashvili L. V. Ecological sustainability of economic entities: Essence and factors. *Rossiiskii ekonomicheskii internet-zhurnal = Russian Economic Internet Journal*. 2017;(4). URL: http://www.e-rej.ru/Articles/2017/Chkhutiashvili_L.pdf (accessed on 15.07.2020). (In Russ.).
13. Baidakov S. L. Environmental auditing: An article-by-article commentary on the Federal law on auditing. Moscow: Os'-89; 2005. 224 p. (In Russ.).
14. Barinova E. E. Innovative development of environmental and economic auditing based on an interdisciplinary approach. *Sovremennye tendentsii v ekonomike i upravlenii: novyi vzglyad = Modern Trends in Economics and Management: A New Look*. 2014;(24):166–170. (In Russ.).
15. Korchiganova A. O., Merkulova I. F. Environmental reporting as a component of reporting in the field of sustainable development. *Sistemnoe upravlenie = System Management*. 2014;23(2):1–6. (In Russ.).
16. Gubaidullina I. N., Gubaidullin N. M. Economic and legal basis for the formation of an environmental auditing of enterprises. *Vestnik Bashkirskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of the Bashkir State Agrarian University*. 2014;32(4):119–123. (In Russ.).
17. Blasco J. L., King A. The road ahead. The KPMG Survey of corporate responsibility reporting 2017. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf> (accessed on 30.07.2020).
18. Maj J. Environmental reporting in Polish organisations. In: Proc. 18th International Multidisciplinary Scientific Geoconferences SGEM 2018. 2018:351–358. DOI: 10.5593/sgem2018/5.3/S 28.044

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Татьяна Андреевна Дудко — магистрант 1-го курса кафедры аудита, учета и финансов, Новосибирский государственный технический университет, Новосибирск, Россия
lolayot@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Tat'yana A. Dudko — first year master's student, Department Auditing, Accounting and Finance, Novosibirsk State Technical University, Novosibirsk, Russia
lolayot@mail.ru

Статья поступила в редакцию 08.07.2020; после рецензирования 11.08.2020; принята к публикации 21.08.2020. Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 08.07.2020; revised on 11.08.2020 and accepted for publication on 21.08.2020.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-40-54
УДК 657.6(045)
JEL M40

Отчет об интеллектуальном капитале вузов: концепция формирования, аналитические возможности в контексте принятия стейкхолдерами управленческих решений

А.А. Вахрушина^а, М.А. Вахрушина^б

^{а,б} Финансовый университет, Москва, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0003-3896-5345>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-7664-3489>

АННОТАЦИЯ

Современные тренды в социально-экономической жизни общества, образовательной и научно-исследовательской сфере влекут за собой повышенное внимание со стороны вузов к эффективному управлению имеющимися ресурсами, а также качественному раскрытию информации для заинтересованных сторон в своей публичной отчетности. В этих условиях составляющие интеллектуального капитала (ИК) могут стать ключевыми объектами систем управленческого учета, а сам отчет способен выступить одним из инструментов достижения информационной его открытости, повышая уровень доверия к нему со стороны заинтересованных лиц. Зарубежными университетами активно проводятся исследования в сфере ИК, как правило, завершающиеся составлением профессиональных аналитических отчетов. Проведенный анализ такой практики позволил уточнить дискуссионные вопросы формирования данного отчета и разработать концептуальные рекомендации для российских вузов по его подготовке. В качестве методов решения проблемы использовались: количественно-систематический анализ; семантическая группировка результатов; логические взаимосвязи. Практическую значимость имеет разработанная методика анализа отчета об ИК вузов, включающая методы финансового и управленческого анализа. Сформулированные рекомендации предназначены для широкого круга заинтересованных сторон, руководства Минобрнауки России и вузов.

Ключевые слова: интеллектуальный капитал; отчет; вуз; управленческий учет; методика анализа; управленческое решение; стейкхолдер

Для цитирования: Вахрушина А.А., Вахрушина М.А. Отчет об интеллектуальном капитале вузов: концепция формирования, аналитические возможности в контексте принятия стейкхолдерами управленческих решений. *Учет. Анализ. Аудит* = *Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(6):40-54. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-40-54

ORIGINAL PAPER

Universities' Intellectual Capital Report: The Formation Concept, Analytical Capabilities under Stakeholders Management Decisions-Making

A.A. Vakhrushina^а, M.A. Vakhrushina^б

^{а,б} Financial University, Moscow, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0003-3896-5345>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-7664-3489>

ABSTRACT

The modern trends in the socio-economic life, educational and research spheres lead to the increased attention of universities to the more effective management of available resources, as well as high-quality and relevant disclosure of information in their public reporting to the interested parties. Under the circumstances, the intellectual capital (IC) components become key objects in the management accounting systems, and the IC report may become one of the main

© Вахрушина А.А., Вахрушина М.А., 2020

engines to achieve the transparent information which can raise the interest of stakeholders. The analysis of this practice clarified the discussion points and helped to develop conceptual guidelines for the preparation of the IC report for Russian universities. There have been used the following methods to solve the problem, such as quantitative-systematic analysis, semantic grouping of results and logical relationships. The developed methodology for analyzing the report on IC universities has a certain practical importance. Such methodology also includes methods of financial and management analysis. The formulated recommendations are intended for a wide range of stakeholders, the leadership of the Russian Ministry of Education and Science and higher education institutions.

Keywords: intellectual capital; report; higher educational institution; accounting management; analysis framework; management decision; stakeholder

For citation: Vakhrushina A.A., Vakhrushina M.A. Universities' intellectual capital report: The formation concept, analytical capabilities under stakeholders management decisions-making. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(6):40-54. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-40-54

ВВЕДЕНИЕ

Важные преобразования, происходящие в образовательном пространстве, в частности развитие Европейского пространства высшего образования [The European Higher Education Area¹ (EHEA)] и исследовательской области [The European Research Area² (ERA)], влекут за собой необходимость совершенствования системы публичной отчетности научно-исследовательских организаций. Современные социально-экономические вызовы требуют от университетов гибкого, адаптивного поведения и, как следствие, более качественного и прозрачного раскрытия в отчетности информации, характеризующей конкурентоспособность их деятельности. В контексте этих условий анализ дискуссионных вопросов, связанных с раскрытием данных об интеллектуальном капитале (ИК) зарубежными и российскими вузами в отчетности, приобретает особую актуальность наряду с определением аналитических возможностей данной формы отчетности в целях принятия на ее основе эффективных управленческих решений всеми группами заинтересованных сторон.

Информационную основу проведенного исследования составили электронные базы международных и национальных периодических изданий, а также размещенные на официальных сайтах организаций данные о проектах и инициативах, реализуемых в сфере учета ИК и формирования о нем отчетных сведений.

¹ The European Higher Education Area. URL: <http://www.ehea.info> (дата обращения: 01.09.2020).

² The European Research Area. URL: https://ec.europa.eu/info/research-and-innovation/strategy/era_en (дата обращения: 01.09.2020).

ОБЗОР ПРАКТИКИ СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТОВ

Несмотря на возрастающую актуальность развития данного направления в университетах за рубежом, составление ими отчета об ИК остается в подавляющем большинстве случаев добровольной практикой. Это связано в первую очередь с отсутствием закрепленной на законодательном уровне обязанности формирования подобной формы отчетности для университетов, что обусловлено слабой развитостью нормативного регулирования данной сферы.

Тем не менее в последнее время европейские образовательные учреждения самостоятельно инициируют раскрытие информации о различных аспектах своей деятельности для обеспечения и удовлетворения информационных потребностей различных групп заинтересованных лиц (стейкхолдеров). Так, в 2016 г. в Румынии были проведены мероприятия, направленные на разработку стандарта по формированию отчета об ИК с учетом национальной специфики университетов [1]. За последние пять лет (2015–2020 гг.) подобные пилотные проекты осуществлялись в университетах Испании [2], Италии [3], Швеции [4], Великобритании [5].

Ключевыми барьерами, препятствующими распространению концепции составления отчетов об ИК вузами Европы, следует признать высокий уровень бюрократии в их работе, а также более широкий круг задач в сравнении с коммерческими организациями в отношении управления и контроля ИК в университетах [4].

Помимо этого, проблема осложняется наличием широкого разнообразия культур в Европе, что объясняет специфические особенности интеллектуальных ресурсов отдельно взятых вузов и отсутствие единообразной модели уче-

та в университетской среде. Например, модель отчета об ИК, использующая австрийскими университетами, основывается на методологии Австрийских исследовательских центров³ (The Austrian Research Centers). Познанский университет экономики и бизнеса (The Poznan University of Economics and Business) использует методику и систему показателей ИК, разработанную Датским агентством по развитию торговли и промышленности⁴ (The Danish Agency for Trade and Industry) [6].

Бесспорно, составление отчетности об ИК обеспечивается качественно отработанной в вузах работой системы управленческого учета, позволяющей осуществлять идентификацию и сбор необходимых данных, что в конечном счете направлено на улучшение процессов внутреннего управления и повышение прозрачности публикуемой отчетности.

Обзор зарубежной практики в области управления и раскрытия информации об ИК в европейских университетах дает представление о том, как информация о неосязаемых объектах может быть концептуализирована и отражена в отчетности вузов. Международный опыт, а также проведенные исследования и реализованные экспериментальные пилотные проекты — база для разработки рекомендаций по составлению отчетности об ИК для России и других стран мира.

РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ПОДГОТОВКЕ ОТЧЕТА ОБ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОМ КАПИТАЛЕ ДЛЯ РОССИЙСКИХ ВУЗОВ

Сегодняшняя система внешней отчетности российских вузов не дает полного раскрытия данных об имеющемся ИК. В финансовой отчетности университетов отражается информация об объектах, которые удовлетворяют критериям признания в учете в качестве нематериальных активов, однако человеческий капитал, а также такие объекты ИК вуза, как веб-сайт, корпоративная культура, стратегия развития, системы мотивации и руководства, в настоящее время не

признаются в учете, информация о них не отражается в бухгалтерской отчетности. В этих условиях наиболее информативным представляется отчет о самообследовании образовательной организации, однако показатели, представленные в данной форме, в основном характеризуют лишь объекты клиентского капитала вуза.

Отсутствие единообразия в раскрытии отчетной информации объективно предопределяет необходимость создания и практического внедрения в вузовской среде концепции формирования отчета об ИК. Ключевые факторы, обуславливающие необходимость внедрения такой концепции, систематизированы нами в *табл. 1*.

Проблема раскрытия данных в публичной отчетности вузов, в том числе изучения концепции отчета об ИК, рассматривается рядом известных российских ученых, в числе которых Р.П. Булыга [8], Д.Ю. Бусыгин [9], А.В. Глущенко [10], Е.М. Егорова [11], Д.А. Ендовицкий [12], Н.Д. Князюк [13]. Высоко оценивая их вклад, отметим, что в настоящий момент представленные в научной литературе методические подходы к составлению и анализу отчетности об ИК для российских вузов освещены неполно, многие вопросы вызывают дискуссии и требуют проведения дальнейших исследований.

Основной целью отчета об ИК университета должно стать повышение прозрачности его деятельности путем раскрытия дополнительной информации об имеющихся его объектах, поэтому авторами предлагается выделить в составе данного отчета следующие два раздела:

- представляющий в описательной форме миссию вуза, стратегию и цели на перспективу;
- содержащий собственно отчет об ИК с перечнем показателей и их значений, характеризующих состояние и использование составляющих ИК вуза.

Разработанная авторами статьи система показателей с учетом специфики деятельности национальных вузов и условий единого мирового научно-образовательного пространства представлена в [14], в ее составе показатели:

- из отчетности об ИК зарубежных университетов с передовым опытом по формированию отчета;
- из системы мониторинга эффективности деятельности российских вузов в 2019 г.⁵;

³ Austrian Research Centers. Das Modell der Wissensbilanzierung. URL: www.arcs.ac.at/publik/fulltext/wissensbilanz/ARCS_Wissensbilanz_1999.pdf (дата обращения: 01.09.2020).

⁴ Danish Agency for Development of Trade and Industry (DATI). A guideline for intellectual capital statements: A key to knowledge management. URL: <https://ufm.dk/en/publications/2001/a-guideline-for-intellectual-a-guideline-for-intellectual-capital-statements-a-key-to-knowledge-management> (дата обращения: 01.09.2020).

⁵ Информационно-аналитические материалы по результатам проведения мониторинга эффективности деятельнос-

Таблица 1 / Table 1

Факторы, обуславливающие необходимость разработки и внедрения методики формирования отчетности об ИК / Factors determining the need to develop and implement a methodology for IC reporting

Внутренние факторы / Internal Factors	Внешние факторы / External Factors
<ol style="list-style-type: none"> 1. Необходимость анализа вузами своих конкурентных преимуществ и возможностей. 2. Потребность административно-управленческого персонала в обратной связи для оценки стратегии развития вуза. 3. Необходимость в выявлении проблем в управлении вузом и принятии превентивных мер по их устранению. 4. Обеспечение информационных потребностей системы управления вузом / <ol style="list-style-type: none"> 1. The need for universities to analyze their competitive advantages and capabilities. 2. The need of administrative and management personnel for feedback to assess the university's development strategy. 3. The need to identify problems in the management of the university and take preventive measures to eliminate them. 4. Meeting the information needs of the university management system 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Потребность в удовлетворении информационных запросов всех групп заинтересованных сторон. 2. Управление, осуществляемое вышестоящими органами власти и определение ими размера бюджетного финансирования. 3. Потребность в совершенствовании системы образовательной статистики / <ol style="list-style-type: none"> 1. The need to meet the information needs of all stakeholder groups. 2. Management carried out by higher authorities and their determination of the size of budgetary funding. 3. The need to improve the educational statistics system

Источник / Source: составлено авторами на основе [7] / compiled by the authors on the basis of [7].

• характеризующие ИК из международных рейтингов, таких как Академический рейтинг университетов мира (Academic Ranking of World Universities⁶), Мировой рейтинг университетов Times Higher Education (The Times Higher Education World University Rankings⁷), Рейтинг университетов мира QS (QS World University Rankings⁸).

В качестве примера разработанная форма отчета заполнена для одного из ведущих классических вузов России — Воронежского государственного университета (ВГУ) (табл. 2).

В целом работу ВГУ по представлению данных об объектах ИК в публичной годовой отчетности можно охарактеризовать как передовую среди российских вузов. Расширяя круг раскрываемых аспектов своей деятельности, вуз демонстрирует использование системы показателей как наиболее

наглядной для пользователей формы представления данных: часть показателей, представленных в табл. 2, сгруппирована по ключевым индикаторам стратегического развития годового отчета ВГУ за 2019 г.

Несмотря на это, практика этого госуниверситета может быть усовершенствована в плане решения разрозненности представления данных. В настоящее время информация раскрывается в разных разделах годового отчета, изложенного на 296 страницах, что затрудняет поиск стейкхолдерами информации о составляющих ИК — человеческом, структурном, клиентском капитале. В предлагаемом авторами отчете показатели сгруппированы по разделам, удобны для восприятия даже неподготовленным пользователем таблицы, что повышает информативность и простоту его использования.

При формировании предлагаемой формы отчетности, помимо текущих отчетных данных, целесообразно включение показателей за предыдущий период, а также плановых на перспективу. Стейкхолдеры, располагая подобной информацией, могут выявить общие тенденции развития вузом имеющихся интеллектуальных ресурсов, а управленческий персонал — принять превентивные меры по предотвращению возможных нежелательных ситуаций.

Отдельного внимания заслуживает вопрос о периодичности составления данного отчета.

ти образовательных организаций высшего образования. URL: <http://indicators.miccedu.ru/monitoring/?m=vpo> (дата обращения: 01.09.2020).

⁶ Academic Ranking of World Universities. URL: <http://www.shanghairanking.com> (дата обращения: 01.09.2020).

⁷ The Times Higher Education World University Rankings. URL: <https://www.timeshighereducation.com/world-university-rankings> (дата обращения: 01.09.2020).

⁸ QS World University Rankings. URL: <https://www.topuniversities.com/university-rankings/world-university-rankings> (дата обращения: 01.09.2020).

Таблица 2 / Table 2

**Отчет об ИК по данным Воронежского государственного университета /
IC report based on the data of the Voronezh State University**

Стратегический уровень / Strategic Level				
Миссия университета / University's mission	Вносить значимый вклад в развитие региона и России в целом на основе лучших образовательных традиций, соединения естественнонаучных, социальных и гуманитарных знаний, передовых научных исследований, высокого инновационного потенциала и интеграции в мировое научно-образовательное сообщество / To make a significant contribution to the development of the region and the whole Russia on the basis of best educational traditions, combining science, social and humanitarian knowledge, advanced scientific research, high innovative potential and integration into the world scientific and educational community			
Стратегическая цель (утв. Ученым советом ВГУ на период до 2030 г.) / Strategic goal (by 2030)	Лидерство вуза в Центрально-Черноземном регионе, а также поддержание и усиление позиций среди ведущих российских университетов по ключевым направлениям деятельности / The university leadership in the Central Black Earth Region, as well as maintaining and strengthening its position among the leading Russian universities in key areas of activity			
Человеческий капитал / Human Capital				
Элемент / Component	Показатель / Indicator	2018	2019 (факт) / 2019 (actual result)	2019 (план) / 2019 (planned output)
Академическая и профессиональная квалификация персонала / Academic and professional qualifications of staff	Доля остепененного профессорско-преподавательского состава (ППС) (кандидатов и докторов наук), % / Percentage of the qualified professors (PhDs) (candidates and doctors of science), %	75,0	75,14	77,00
	Доля учебно-вспомогательного, научно-технического и административно-управленческого персонала в общей численности персонала вуза, % / Share of support, technical, administrative personnel in the total number of staff, %	37,5	41,2	н/д
	Средний возраст ППС на конец отчетного г., лет / Average age of the qualified professors at the end of the year, years	49,0	49,4	н/д
	Доля ППС моложе 40 лет, % / Percentage of the qualified professors under 40 years of age, %	31,36	30,01	н/д
	Доля ППС моложе 65 лет, % / Percentage of the qualified professors under 65 years of age	77,43	78,13	н/д
	Число выбывших и вновь принятых сотрудников научно-преподавательского состава (НПС), чел. / Number of retired and re-admitted academic staff members	н/д	н/д	н/д
	Индекс стабильности кадров / Staff stability Index	н/д	н/д	н/д
Учебно-образовательные способности / Teaching and learning abilities	Общая численность НПС, прошедших в отчетном году обучение по программам повышения квалификации, чел. / The total number of academic staff members who completed training in advanced training programs in the year, persons	н/д	329	н/д
Мобильность НПС / Mobility of academic staff members	Доля иностранных граждан в общей численности НПС, % / International scientists in the total number of academic staff, %	0,07	0,07	0,5
Научная продуктивность / Scientific productivity	Количество диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук и ученой степени доктора наук, защищенных в диссертационных советах при университете, ед. / PhDs theses finalized and defended in the dissertation councils at the University, units	101	94	130
	Публикации за отчетный год в расчете на 100 НПС, ед. / Publications for the year per 100 academic staff members, units			
	Web of Science	21,07	24,34	20,6
	Scopus	26,89	31,25	28,9
	Цитирование работ, опубликованных за последние 5 лет, включая отчетный год, ед. / Citation of works published during the last 5 years, units			
	Web of Science	2564	2777	2400
Scopus	3150	3525	3050	

Продолжение таблицы 2 / Table 2 (continued)

Структурный капитал / Structural capital				
Элемент / Component	Показатель / Indicator	2018	2019 (факт) / 2019 (actual result)	2019 (план) / 2019 (planned output)
Организация процесса обучения / Organization of the training process	Общее количество учебных ресурсов (пособий, учебников) на одного пользователя, ед. / The total number of training resources (manuals, textbooks), units	н/д	119	н/д
	Количество собственных научных изданий вуза (журналов и других периодические издания), ед. / Number of the University's own scientific journals and other periodicals, units	н/д	15	н/д
Деятельность в сфере науки и инноваций / Activities in the field of science and innovation	Доходы от НИОКР на одного НПП, тыс. руб. / R&D revenue per one academic staff member, thousand rub.	188,9	199,0	195,4
	Количество полученных грантов за отчетный год в расчете на 100 НПП, ед. / Number of grants received for the year per 100 academic staff members, units	6,62	7,43	н/д
	Количество международных научно-практических конференций, организованных в вузе за отчетный период, ед. / Number of international scientific and practical conferences have been organized during the reporting period, units	н/д	54	н/д
Интеллектуальная собственность / Intellectual property	Количество результатов интеллектуальной деятельности вуза, имеющих правовую охрану в РФ, ед. / Number of results of intellectual activity with legal protection in the Russian Federation, units	н/д	28	н/д
Клиентский капитал / Relational capital				
Элемент / Component	Показатель / Indicator	2018	2019 (факт) / 2019 (actual result)	2019 (план) / 2019 (planned output)
Отношения со студентами / Relations with students	Общая численность обучающихся (в разрезе программ бакалавриата, специалитета и магистратуры), чел. / Total number of students (in terms of bachelor's, specialty and master's programs), persons	17 289	17 532	18 100
	Общая численность аспирантов вуза, чел. / Total number of PhD students, persons	634	558	580
	Средний балл студентов, принятых по результатам ЕГЭ на обучение, балл / Average score of students accepted by the results of the unified state exam, scores	63,85	64,21	н/д
	Число победителей международных и всероссийских конкурсов и олимпиад, поступивших в вуз на очное обучение, чел. / Number of winners of international and all-Russian competitions who entered the University for full-time, persons	1	1	3
	Уровень удовлетворенности обучением в ВГУ* / Level of satisfaction with learning at VSU*	н/д	+0,51	н/д
	Доля трудоустроившихся в течение календарного года после окончания вуза выпускников, % / Percentage of graduates employed during the calendar year after graduation, %	70	73	н/д
Отношения с бизнес-сообществом / Relations with the business community	Число предприятий, с которыми оформлены договорные отношения в отношении базы практики, ед. / Number of companies as practice base, units	371	1432	н/д
	Число образовательных программ, которые отмечены сертификатами качества и (или) общественно-профессиональной аккредитацией за отчетный год, ед. / Number of educational programs awarded quality certificates and (or) public professional accreditation per the reporting year, units	н/д	62	н/д

Окончание таблицы 2 / Table 2 (continued)

Элемент / Component	Показатель / Indicator	2018	2019 (факт) / 2019 (actual result)	2019 (план) / 2019 (planned output)
Сотрудничество с российскими и зарубежными вузами / Relations with Russian and foreign universities	Удельный вес иностранных студентов в общей численности обучающихся по программам бакалавриата, магистратуры, специалитета, % / Share of foreign students in the total number of students, %	3,4	3,84	6,1
	Доля иностранных аспирантов, % / Share of foreign PhD students in the total number of PhDs, %	11,8	11,8	10,5
	Количество соглашений о сотрудничестве с зарубежными вузами, ед. / Number of cooperation agreements with foreign universities, units	н/д	46	н/д
Бренд/имидж университета / University's Brand	Количество посещений сайта вуза по сравнению с предыдущим годом, ед. / Hits on Internet site, units	н/д	+135 тыс.	н/д
	Позиция в национальном рейтинге университетов «Интерфакс» / Position in the national ranking of Universities "Interfax"	н/д	24	н/д
	Позиция в рейтинге университетов агентства RAEX («ЭКСПЕРТ РА») / Position in the RAEX University Rating ("EXPERT RA")	н/д	42	н/д
	Позиция в Academic Ranking of World Universities (ARWU) / Position in the ARWU	н/д	1001+	н/д
	Позиция в Quacquarelli Symonds (QS): Emerging Europe and Central Asia / Position in the QS Ranking: Emerging Europe and Central Asia	н/д	145	н/д
	Позиция в Times Higher Education (THE) World University Ranking / Position in the Times Higher Education (THE) World University Ranking	н/д	1001+	н/д

Примечание / Note: * – показатель измеряется от -1 до +1, где +1 является наивысшей оценкой / the score is measured from -1 to +1, where +1 is the highest score.

Источник / Source: разработано авторами по данным годового отчета ВГУ за 2019 г., данным мониторинга эффективности вузов в России за 2019 г. URL: <https://www.vsu.ru/ru/university/docs/report2019.pdf> (дата обращения: 01.09.2020) / developed by the authors according to the VSU annual report 2019, data from monitoring the effectiveness of Russian universities 2019. URL: <https://www.vsu.ru/ru/university/docs/report2019.pdf> (accessed on 01.09.2020).

Российским вузам целесообразно выбрать те же сроки, что и для публикации программы развития (стратегического плана), поскольку эти документы можно считать взаимодополняющими, т.е. он может составляться каждые два-три года (или в результате изменения стратегии).

Конечной инстанцией сбора данных, взаимодействующей с различными отделами вуза, может выступить, например, управление по стратегической политике, на сотрудников которого будет возложена ответственность за подготовку отчета, корректировку, актуализацию значений показателей и представление его высшему органу управления для согласования.

Публичный отчет может служить информационным источником для заинтересованных групп пользователей, включая представителей руководства вузов России.

АНАЛИТИЧЕСКАЯ НАПРАВЛЕННОСТЬ ОТЧЕТА ДЛЯ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

Процесс составления отчетности об ИК в системе управленческого учета неразрывно связан с ее последующим анализом и оценкой раскрываемой информации для конкретных групп заинтересованных сторон с целью обоснования соответствующих управленческих решений.

Общепринятым на мировом уровне документом, который регламентирует отношения со стейкхолдерами, является «Стандарт взаимодействия с заинтересованными сторонами» (AA100SES)⁹. Подробный анализ перечня стейкхолдеров сов-

⁹ AA1000 Stakeholder Engagement Standard (SES). URL: https://www.accountability.org/wp-content/uploads/2016/10/AA1000SES_2015.pdf (дата обращения: 01.09.2020).

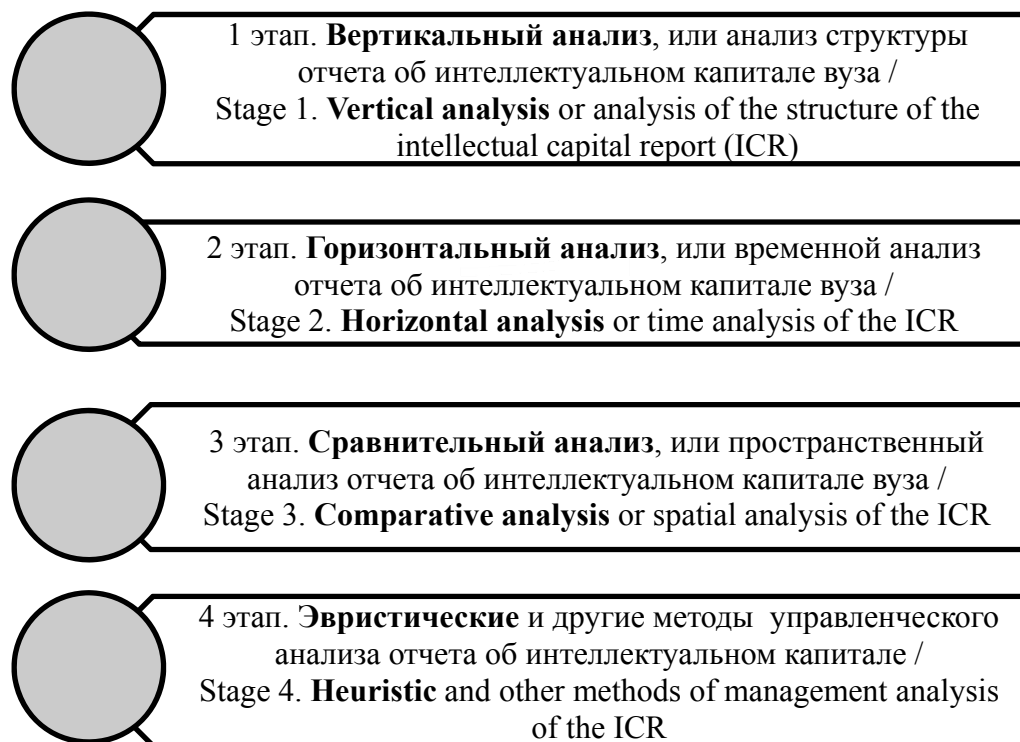


Рис. 1 / Fig. 1. Этапы анализа отчета для целей принятия решений /
Stages of the analyzing for decision-making purposes

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

ременного вуза, а также их классификация представлены в [7, 14], при этом установлено, что число групп внешних заинтересованных сторон университета в три раза превышает количество внутренних. Данный факт актуализирует необходимость развития системы внешней отчетности национальных вузов в отношении раскрытия данных об ИК с учетом международной практики и акцентом на обеспечение стейкхолдеров информационной базой. К ключевым факторам, влияющим на эффективность решения, принимаемого на основании анализа отчета, относятся:

- понимание сути проблемы и ее связь с реальной ситуацией на рынке образовательных услуг, способность выявлять причинно-следственные зависимости;
- внутренние взаимоотношения между сотрудниками, административно-управленческим персоналом и студенческим сообществом;
- место стейкхолдера в системе вуза, его должность и положение;
- личностные аспекты (эмоциональное состояние, осторожность, связанная с высоким уровнем значимости принимаемого решения, привычные сценарии мышления);

- время на анализ отчетности;
- степень риска принимаемого управленческого решения, его влияния на кратко- и долгосрочном временных интервалах;
- использование общепринятых норм, стремление к достижению экономических, социальных или иных выгод;
- наличие правил, регламентирующих порядок принятия решения, обсуждения промежуточных утверждений, сроков реализации [16–18].

Таким образом, основными критериями для принятия решения становятся простота и логичность; приемлемость для большинства стейкхолдеров; экономичность; своевременность; стратегическая направленность.

Экономичность выражается в доминировании эффекта, связанного с принятием решения, над соответствующими затратами; своевременность принятия управленческого решения позволяет предугадать и предупредить отрицательное развитие событий. Суть принципа приемлемости состоит в том, что большинство реальных управленческих ситуаций может быть сведено к базовым, или стандартным. Стратегическая направленность решения предполагает учет вероятных послед-

ствий и эффектов от его реализации, а критерий логичности последовательность, обоснованность и непротиворечивость интересам пользователя, принимающего решение.

Как известно, любая информация готовится с целью ее последующего анализа, для чего и служит предлагаемая методика. Предполагая разумное сочетание инструментов финансового и управленческого анализа, она может быть использована как внутренними, так и внешними заинтересованными лицами. Этапы методики представлены на рис. 1, при этом первые три этапа охватывают финансовый анализ, заключительный четвертый этап — управленческий анализ.

Первый этап — анализ структуры отчета об ИК, позволяющий определить значимость его разделов («Академическая и профессиональная квалификация персонала», «Учебно-образовательные способности и компетенции», «Мобильность преподавателей» и др.) в разрезе каждого из составляющих ИК — человеческого, структурного и клиентского для возможного сравнения результатов с данными других периодов.

На этом этапе пользователь отчета способен обнаружить пробелы или интересующие его аспекты в общей картине, а также получить первоначальное представление о наличии и состоянии ИК вуза. Те объекты, показатели по которым вызывают вопросы, должны быть дополнительно изучены и соотнесены с актуальной стратегией вуза.

Второй этап — временной анализ. Используя горизонтальный метод анализа, пользователь отчета получает возможность сравнить достигнутые показатели с параметрами предыдущих периодов, а также с плановыми значениями, изучить причины их колебаний. Кроме того, может воспользоваться анализом изменения значений отдельных показателей по сравнению с колебаниями других взаимосвязанных параметров. Например, сравнение динамики показателя «Общая численность студентов» с динамикой показателя «Доля трудоустроившихся в течение календарного года после окончания вуза выпускников» позволит оценить шансы выпускника данного вуза на карьерный рост после окончания обучения как достаточно высокие: наблюдается превышение процента трудоустроившихся (3%) над приростом численности обучающихся за последний год (1,4%). Данный факт может выступить аргументом для принятия решения абитуриентами о выборе вуза для обучения.

Третий этап предусматривает сравнение между собой отдельных показателей внутри разделов и в целом по отчету. При этом наибольшее внимание следует уделить случаям, когда изменение одного показателя, характеризующего объект ИК вуза, по своей природе не соответствует изменению другого показателя. Например, должно наблюдаться соответствие показателей роста доли штатного ППС с ученой степенью с положительной динамикой показателя опубликованных статей или их цитируемостью. В отчете об ИК, заполненном по данным ВГУ, такое соответствие прослеживается: за отчетный период на фоне увеличения доли остепененных сотрудников ППС на 0,14 п.п. наблюдается устойчивый рост публикационной активности (на 3,27% по публикациям в изданиях, индексируемых в базе Web of Science, на 4,36% — в базе Scopus), а также заметен рост цитирования работ на 213 и 375 ед. в тех же базах, соответственно.

Данные отчета об ИК позволят проводить сравнительный анализ на межвузовском уровне, что наиболее важно для позиционирования вуза среди университетов-конкурентов.

Четвертый этап. По результатам предыдущих трех этапов анализа пользователь отчета приобретет необходимое представление об основных тенденциях в вузе, связанных с состоянием и развитием отдельных объектов ИК. Полученная информация может быть расширена с помощью методов управленческого анализа, оперирующего как финансовой, также и нефинансовой информацией, оценивающего вероятность наступления будущих событий. Используя методы «мозгового штурма», пользователь способен количественно оценить текущую ситуацию и спрогнозировать ее дальнейшее развитие. При сопоставлении ожиданий и возможностей стейкхолдеров также целесообразно использовать метод SWOT-анализа. Сочетание обоих методов анализа отчета позволит стейкхолдерам подготовить информацию, направленную на обоснование различных управленческих решений, соответствующих их целям.

По результатам анализа данных отчетности административно-управленческого персонала вуза могут быть приняты решения:

- в части оценки скорости приращения ИК вуза и эффективности его использования, внедрения современных методов оценки объектов интеллектуальной собственности, которые выражаются в динамике показателя количества публи-

каций преподавателей и исследователей, а также уровня цитируемости их работ, количестве зарегистрированных патентов и др.;

- по корректировке и развитию корпоративной культуры, поддержке университетской среды, диверсификации методов и форм стратегического управления на основе информации о состоянии и численности технических сотрудников вуза, его административного состава;

- касающиеся обеспечения соответствия способностей, квалификации сотрудников, содержанию и условиям их работы, перспективы их интеллектуального роста в актуальных сферах науки и образования;

- о необходимости применения информационно-коммуникационных и компьютерных технологий для организации разных видов деятельности (научно-образовательной, управленческой и др.), виртуализации технологических процессов на основании данных о численности студентов, в том числе в разрезе образовательных программ, а также по результатам анкетирования учащихся об их удовлетворенности процессом обучения в вузе;

- по дальнейшему развитию мотивационных систем и механизмов стимулирования интеллектуального труда сотрудников и учащихся, способных привести к лидирующей позиции вуза в таких сферах его деятельности, как места на рынке образовательных услуг и рынке труда по результатам анализа показателей среднего балла студентов, принятых по результатам ЕГЭ на бюджетную форму обучения, а также численности призеров международных и всероссийских олимпиад;

- направленные на оценку инновационной, предпринимательской деятельности вуза, охрану прав на объекты интеллектуальной собственности, а также решение вопросов по эффективному использованию результатов интеллектуальной деятельности (РИД) и улучшению взаимодействия научных и педагогических сотрудников по вопросам создания и использования РИД и др.

Горизонтальный анализ отчета позволяет административному персоналу определить эффективность работы системы управления знаниями и деятельности вуза, сделать выводы об уровне его стабильности и конкурентоспособности в долгосрочной перспективе.

Разработанный отчет имеет аналитическую направленность для учредителей вуза, способствуя принятию решений по предоставлению вузу

дополнительных бюджетных мест и созданию новых учебно-методических подразделений, выполнению НИР по заказу учредителя, участию в законотворческой деятельности.

В последнее время возрастает значение управленческих решений, принимаемых ректоратом, направленных на удовлетворение интересов студентов, что вызвано изменением модели поведения учащихся как потребителей образовательных услуг, а также их высокой информированностью и твердым пониманием собственных приоритетов. В связи с этим возрастает внимание к показателю удовлетворенности студентов раздела «Отношения со студентами» отчета. Целью принимаемых в этой области решений может стать поддержка и приращение данного индикатора, что в конечном итоге благоприятно скажется на притоке абитуриентов в вуз.

Трудовой коллектив, относящийся к группе внутренних стейкхолдеров ВГУ, также выступает пользователем отчета об ИК. Особый интерес для этой категории лиц представляют показатели человеческого капитала и их динамика, в частности индикаторы, которые характеризуют состояние, динамику и движение преподавательского и научного персонала, а также информация, связанная с развитием их профессиональных знаний и возможностью непрерывного образования (показатель повышения квалификации). Отчет также представляет работникам открытый доступ к информации, демонстрирующей динамику профессионального роста преподавательского состава.

Сотрудник университета (работающий в настоящее время или потенциальный, планирующий свою профессиональную карьеру) способен интерпретировать показатели отчета об ИК и принимать управленческие решения, направленные на определение возможностей карьерного роста или личного обучения и профессионального развития в данном вузе. Иными словами, для действующих и потенциальных сотрудников университета отчет — это информация об образовательных возможностях, технологиях, инновационных проектах, реализуемых в вузе.

Для фактических потребителей образовательных услуг и абитуриентов значимыми при принятии решений становятся следующие показатели:

- средний балл ЕГЭ студентов;
- индекс удовлетворенности учащихся;
- доля выпускников, трудоустроившихся в течение календарного года после выпуска;

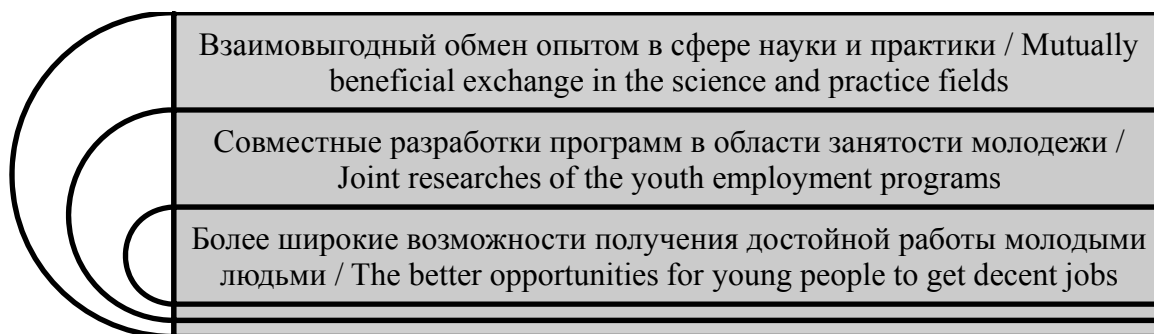


Рис. 2 / Fig. 2. Потенциально возможные результаты взаимодействия вузов и бизнеса / The potential outcomes of the university-business interaction

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

- число соглашений о сотрудничестве вуза с компаниями и организациями;
- показатели, характеризующие репутацию и статус университета, и др.

Демонстрируя показатели, позволяющие студентам (абитуриентам) оценить качество предоставления образовательных услуг, наличие научных исследований и грантов у вуза, отчет говорит о содействии вуза будущей их карьере по окончании обучения путем предоставления возможности вхождения в бизнес-сферу в рамках программ сотрудничества вуза с предприятиями и организациями, организующими производственные, преддипломные и другие виды практик на реальных объектах.

Решения, принимаемые наиболее значимой группой внешних стейкхолдеров вуза — абитуриентами и их родителями, — способны оказывать существенное влияние на развитие университета в целом. При сокращении числа вузов в стране, обострении между ними конкурентной борьбы руководство образовательного учреждения должно учитывать в своих действиях склонность и позиции контактных аудиторий. Отчет об ИК позволит сократить информационные разрывы в ценностных ориентирах поступающих в вуз молодых людей и оказывающих на них влияние родителей, способствуя принятию ими управленческого решения в пользу выбора этого университета.

Если потенциальные студенты по результатам анализа показателей отчета об ИК приобретут уверенность в своей будущей востребованности на рынке труда и обретут эту востребованность, это сможет предотвратить отток квалифицированных кадров в другие регионы, а также за рубеж.

Аналитические возможности предлагаемого авторами отчета позволят представителям бизнес-

структур и иным контрагентам-работодателям принимать следующие управленческие решения:

- направленные на развитие взаимовыгодного сотрудничества с вузом на основании оценки качества формирования университетом эффективного и социально-ответственного работника, квалификация которого в полной мере соответствует требованиям рынка труда;
- связанные с финансированием научных исследований, проводимых на базе университета, развитием хозяйственных отношений, в результате анализа значений и динамики показателей структурного капитала вуза (количество заключенных договоров, грантов);
- по развитию устойчивых отношений с вузом по результатам анализа показателей, характеризующих деловую репутацию университета.

Для бизнес-сообщества представляют интерес следующие показатели отчета: общая численность обучающихся, в том числе по образовательным программам, по формам обучения и по гендерному признаку; доля доходов от НИОКР; число организованных научно-практических мероприятий, в том числе форумов, конференций, семинаров и т.д.

Потенциально возможные последствия взаимодействия вуза с предприятиями-работодателями в результате принятия ими решений на основе анализа отчета об ИК проиллюстрированы на рис. 2.

Для органов, выступающих регулятором сферы высшего образования (Минобрнауки России, Рособнадзор РФ), отчетность об ИК позволит оценить роль вуза в социально-экономическом развитии отдельно взятого региона и России в целом, место в системе отечественного образования и репутацию на международной арене. В результате анализа отчетности об ИК федеральными и региональными органами власти, научными и общественными

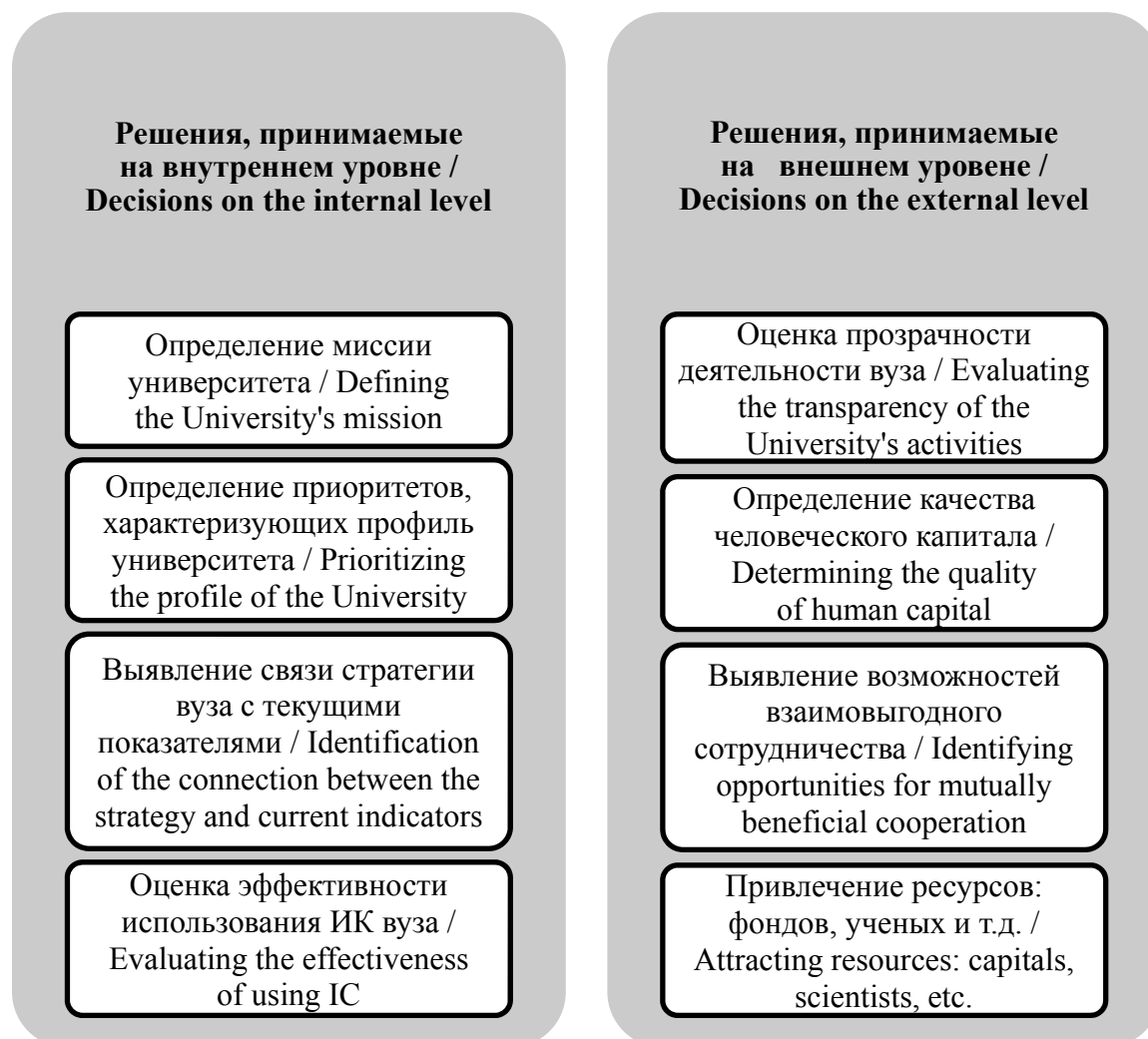


Рис. 3 / Fig. 3. Уровни принятия управленческих решения / Management decision-making levels

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

объединениями могут быть приняты решения такого вида:

- направленные на содействие научно-исследовательской деятельности вуза путем целевого финансирования или иных мер поддержки реализации научных проектов в результате оценки уровня взаимодействия его с обществом, различными социальными явлениями (показатели человеческого капитала, количество соглашений о сотрудничестве с бизнес-компаниями и зарубежными вузами, доходы от НИОКР);
- по решению общегосударственных задач, связанных с административными, организационными, кадровыми и финансовыми вопросами, на основе анализа значений и динамики таких показателей, как научный уровень штатного профессорско-преподавательского состава и средний возраст;

- о привлечении зарубежных ученых или профессионалов-практиков в качестве консультантов и экспертов при аккредитации образовательных программ в вузе.

Аналитический потенциал отчета и полезность публикуемой в нем информации обуславливается возможностью оценки общественными и государственными организациями степени успешности реализации вузом государственной политики и конкретных национальных проектов в области развития человеческого капитала страны, высшего образования и науки в целом.

Руководствуясь классификацией стейкхолдеров современного вуза, можно выделить два уровня управленческих решений, принимаемых на основе финансового и управленческого анализа отчета об ИК (рис. 3).

Следовательно, анализ информации, раскрываемой в отчете об ИК, способен оказать определяющее влияние на характер экономических решений, принимаемых стейкхолдерами.

ВЫВОДЫ

ИК как новое явление в учетно-аналитических системах вузов заслуживает особого внимания в связи с возрастающими требованиями стейкхолдеров к обеспечению прозрачности и релевантности публикуемых данных. Отсутствие систематизации подходов в области раскрытия информации об ИК зарубежными университетами, а также слабая проработанность вопросов, связанных с формированием такой отчетности и ее последующим анализом российскими вузами, определили актуальность настоящего исследования. Проведенный авторами анализ тенденций составления отчетов

об ИК в международной практике позволил уточнить дискуссионные вопросы формирования университетами данной формы отчетности, обосновать логику и взаимосвязь разработанной системы показателей ИК. Практической значимостью обладают представленная в статье форма разработанного авторами отчета, а также аргументация аналитических возможностей данного вида отчетности в контексте принятия эффективных управленческих решений всеми заинтересованными лицами.

Сформулированные рекомендации и выводы служат информационным источником для широкого круга лиц, интересующихся вопросами совершенствования системы публичной отчетности вузов, и могут быть использованы для дальнейших исследований в области развития концепции отчетности об ИК в России.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Todericiu R., Stanit A. Universities intellectual capital. *Revista Academiei Fortelor Terestre*. 2016;84(4):348–356.
2. Ramirez Y., Tejada A., Manzaneque M. The value of disclosing intellectual capital in Spanish universities: A new challenge of our days. *Journal of Organizational Change Management*. 2016;29(2):176–198. DOI: 10.1108/JOCM-02-2015-0025
3. Sangiorgi D., Siboni B. The disclosure of intellectual capital in Italian universities: What has been done and what should be done. *Journal of Intellectual Capital*. 2017;18(2):354–372. DOI: 10.1108/JIC-09-2016-0088
4. Erlandsson F., Lundberg G. Intellectual capital reporting: An explorative and explanative study of how universities in Sweden report on IC information. 2017. URL: <http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:1108202/FULLTEXT01.pdf> (дата обращения: 01.09.2020).
5. Low M., Samkin G., Li Y. Voluntary reporting of intellectual capital: Comparing the quality of disclosures from New Zealand, Australian and United Kingdom universities. *Journal of Intellectual Capital*. 2015;16(4):779–808. DOI: 10.1108/JIC-03-2015-0022
6. Fazlagic A. Measuring the capital intellectual of a university. In: Proc. of the Conf. on Trends in the Management of Human Resources in Higher Education. URL: <https://www.oecd.org/dataoecd/56/16/35322785.pdf> (дата обращения: 01.09.2020).
7. Вахрушина А.А. Управленческий учет как концептуальный подход к формированию отчетности об интеллектуальном капитале бюджетных организаций. *Аудит*. 2019;(2):28–33.
8. Булыга Р.П. Концепция формирования публичной отчетности вузов. *Вестник Финансового университета*. 2015;19(6):156–170.
9. Бусыгин Д.Ю. Формирование отчета об интеллектуальном капитале университета. *Бухгалтерский учет и анализ*. 2019;272(8):24–29.
10. Глущенко А.В., Егорова Е.М. Интегрированная система управленческой отчетности как основа управленческого анализа в вузе. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2015;2(4):64–74.
11. Егорова Е.М. Методологические основы сбалансированной системы показателей стратегического развития вузов. *Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса: наука и высшее профессиональное образование*. 2015;39(3):204–212.
12. Ендовицкий Д.А., Беленов Б.О. Моделирование комплексного анализа деятельности вуза с использованием данных публичной отчетности. *Экономический анализ: теория и практика*. 2015;407(8):2–13.
13. Князюк Н.Д., Вахрушина М.А. Концепция комплексной публичной отчетности вузов. *Международный бухгалтерский учет*. 2019;22(6):604–617.

14. Tolcheeva A. A., Vakhrushina M. A. The disclosure of intellectual capital in universities: Stakeholder approach. In: Proc. of the Intern. Sci. Conf. "Far East Con" (ISCFEC 2018). Advances in Economics, Business and Management Research. 2019;47:661–666. DOI: 10.2991/iscfec-18.2019.162
15. Sanchez M. P., Castrillo R., Elena S. The university of the XXI century: Intellectual capital as a new answer for management. Workshop on visualising, measuring and managing intangibles and intellectual capital. URL: <http://www.univnova.org/documentos/noenred/169.pdf> (дата обращения: 01.09.2020).
16. Векленко С.В. О критериях эффективности управленческих решений: теоретический аспект. *Вестник Калининградского филиала Санкт-петербургского университета МВД России*. 2016;46(4):7–8.
17. Демидова И.А. Управленческое решение: правовая природа, алгоритм принятия, критерии эффективности. *Академическая мысль*. 2020;10(1):12–17.
18. Копачев А.А. Оценка принятия и реализации управленческих решений. *Глобальный научный потенциал*. 2018;92(11):103–105.
19. Бычкова С.М., Бадмаева Д.Г. Методика анализа финансовой устойчивости предприятия. *Известия Санкт-Петербургского государственного аграрного университета*. 2016;(42):247–254.
20. Бариленко В.И. Расширение задач и возможностей комплексного экономического анализа. *Аудит*. 2019;(11):7–9.

REFERENCES

1. Todericiu R., Stanit A. Universities intellectual capital. *Revista Academiei Fortelor Terestre*. 2016;84(4):348–356.
2. Ramirez Y., Tejada A., Manzanque M. The value of disclosing intellectual capital in Spanish universities: A new challenge of our days. *Journal of Organizational Change Management*. 2016;29(2):176–198. DOI: 10.1108/JOCM-02-2015-0025
3. Sangiorgi D., Siboni B. The disclosure of intellectual capital in Italian universities: What has been done and what should be done. *Journal of Intellectual Capital*. 2017;18(2):354–372. DOI: 10.1108/JIC-09-2016-0088
4. Erlandsson F., Lundberg G. Intellectual capital reporting: An explorative and explanative study of how universities in Sweden report on IC information. 2017. URL: <http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:1108202/FULLTEXT01.pdf> (accessed on 01.09.2020).
5. Low M., Samkin G., Li Y. Voluntary reporting of intellectual capital: Comparing the quality of disclosures from New Zealand, Australian and United Kingdom universities. *Journal of Intellectual Capital*. 2015;16(4):779–808. DOI: 10.1108/JIC-03-2015-0022
6. Fazlagic A. Measuring the capital intellectual of a university. In: Proc. of the Conf. on Trends in the Management of Human Resources in Higher Education. URL: <https://www.oecd.org/dataoecd/56/16/35322785.pdf> (accessed on 01.09.2020).
7. Vakhrushina A. A. Management accounting as a conceptual approach to the formation of the intellectual capital report in the budget organizations. *Audit = Auditing*. 2019;(2):28–33. (In Russ.).
8. Bulyga R. P. Concept of formation of the public reporting of higher education institutions. *Vestnik Finansovogo universiteta = Finance: Theory and Practice*. 2015;19(6):156–170. (In Russ.).
9. Busygin D. Yu. Formation of the report on the intellectual capital of the university. *Buhgalterskii uchet i analiz = Accounting and Analysis*. 2019;272(8):24–29. (In Russ.).
10. Glushchenko A. V., Egorova E. M. Integrated management reporting as the basis for management analysis in high schools. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2015;2(4):64–74. (In Russ.).
11. Egorova E. M. Methodological foundations of a balanced system of indicators for the strategic development of universities. *Izvestiya Nizhnevolzhskogo agrouniversitetskogo kompleksa: nauka i vysshee professional'noe obrazovanie = Proceedings of the Lower Volga Agrodiversity Complex: Science and Higher Professional Education*. 2015;39(3):204–212. (In Russ.).
12. Yendovitskii D. A., Belenov B. O. Modeling the complex analysis of the activities of the university with the use of data public reporting. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2015;407(8):2–13. (In Russ.).
13. Knyazyuk N. D., Vakhrushina M. A. The concept of the integrated public reporting of the universities. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting*. 2019;22(6):604–617. (In Russ.).

14. Tolcheeva A. A., Vakhrushina M. A. The disclosure of intellectual capital in universities: Stakeholder approach. In: Proc. of the Intern. Sci. Conf. "Far East Con" (ISCFEC 2018). Advances in Economics, Business and Management Research. 2019;47:661–666. DOI: 10.2991/iscfec-18.2019.162
15. Sanchez M. P., Castrillo R., Elena S. The university of the XXI century: Intellectual capital as a new answer for management. Workshop on visualising, measuring and managing intangibles and intellectual capital. URL: <http://www.univnova.org/documentos/noenred/169.pdf> (accessed on 01.09.2020).
16. Veklenko S. V. Criteria of efficiency of management decisions: Theoretical aspect. *Vestnik Kaliningradskogo filiala Sankt-peterburgskogo universiteta MVD Rossii = Bulletin of the Kaliningrad Branch of the Saint Petersburg University of the Ministry of Internal Affairs of Russia*. 2016;46(4):7–8. (In Russ.).
17. Demidova I. A. Management decision: the legal nature of the algorithm adopted, performance criteria. *Akademicheskaya mysl' = Academic Thought*. 2020;10(1):12–17. (In Russ.).
18. Kopachev A. A. Evaluation of adoption and implementation of managerial decisions *Global'nyi nauchnyi potencial = The Global Scientific Potential*. 2018;92(11):103–105. (In Russ.).
19. Bychkova S. M., Badmayeva D. G. Methods for analyzing the financial stability of an enterprise. *Izvestiya Sankt-peterburgskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Proceedings of the of Saint Petersburg State Agrarian University*. 2016;(42):247–254. (In Russ.).
20. Barilenko V. I. Expanding the tasks and opportunities of complex economic analysis. *Audit = Auditing*. 2019;(11):7–9. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Алина Александровна Вахрушина — кандидат экономических наук, доцент Департамента бизнес-аналитики, Финансовый университет, Москва, Россия
aavakhrushina@mail.ru

Мария Арамовна Вахрушина — доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента бизнес-аналитики, Финансовый университет, Москва, Россия
vakhrushina@mail.ru

ABOUT THE AUTHORS

Alina A. Vakhrushina — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Department of Business Analytics, Financial University, Moscow, Russia
aavakhrushina@mail.ru

Mariya A. Vakhrushina — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Business Analytics, Financial University, Moscow, Russia
vakhrushina@mail.ru

Статья поступила в редакцию 03.09.2020; после рецензирования 12.10.2020; принята к публикации 09.11.2020. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 03.09.2020; revised on 12.10.2020 and accepted for publication on 09.11.2020.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-55-63
УДК 65.052(045)
JEL M41, G12, G15

Учетная процедура облигаций с двойной валютной номинацией в соответствии с МСФО

А. Ю. Кузьмин

Финансовый университет, Москва, Россия
<http://orcid.org/0000-0002-7053-6615>

АННОТАЦИЯ

Исследование посвящено разработке процедуры учета и отражения в нем финансовых результатов облигаций с двойной валютной номинацией в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). На основе сделанных на формальном математическом уровне предположений, в условиях неполной определенности ряда экономических показателей данная процедура алгоритмизирована. Значительное внимание в статье уделено вопросам математической оценки и отражения финансовых результатов при составлении финансовой отчетности в соответствии с концепцией амортизированной стоимости и эффективной ставки процента с учетом влияния изменений валютной составляющей в динамике. Разработанная процедура применима к ситуации, когда купонные платежи выплачиваются несколько раз в год. Методологическая база исследования включает системный и динамико-ситуационный анализ, оценочные модели финансовой математики, современные процедуры теории финансового учета. Теоретическая и практическая значимость исследования определяется разработкой научного и прикладного инструментария, включающего учетно-процессные модели, оценочные алгоритмы и процедуры, которые могут использоваться бухгалтерскими и аудиторскими службами в практической работе при решении задач формирования отчетности в соответствии с МСФО.

Ключевые слова: МСФО; долговые финансовые инструменты; облигации с двойной валютной номинацией; амортизированная стоимость; переоценка

Для цитирования: Кузьмин А. Ю. Учетная процедура облигаций с двойной валютной номинацией в соответствии с МСФО. *Учет. Анализ. Аудит.* = *Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(6):55-63. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-55-63

ORIGINAL PAPER

An Accounting Procedure for Bonds with a Double Currency Denomination in Accordance with the IFRS

A. Yu. Kuz'min

Financial University, Moscow, Russia
<http://orcid.org/0000-0002-7053-6615>

ABSTRACT

The study is devoted to the development of accounting procedure and recording the financial results of bonds with a double currency denomination in accordance with International Financial Reporting standards (IFRS). The methodological base of the research includes system and dynamic-situational analysis, evaluation models of financial mathematics, accounting procedures of the theory of financial accounting. Based on the assumptions made at the formal mathematical level, this procedure is fully algorithmized, despite the ambiguity or impossibility of direct assessment of such basic accounting indicators as the initial estimate, the internal effective interest rate, and the amortized cost of a financial instrument. Considerable attention is paid to the issues of mathematical evaluation and reflection of financial results when preparing financial statements in accordance with the concept of amortized cost and effective interest rate, taking into account the impact of changes in the currency component in dynamics. The originality and uniqueness of the developed procedure is that it is applicable to the situations where coupon payments are paid several times a year. The theoretical and practical significance of the research

© Кузьмин А.Ю., 2020

is determined by the development of scientific and applied tools that include accounting and process models, evaluation algorithms and procedures that can be used by accounting and audit departments in practical work when solving problems of reporting in accordance with IFRS.

Keywords: IFRS; debt financial instruments; bonds with a double currency denomination; amortized cost; revaluation

For citation: Kuz'min A. Yu. An accounting procedure for bonds with a double currency denomination in accordance with the IFRS. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(6):55-63. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-55-63

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время национальные и международные рынки финансовых инструментов характеризуются как значительными объемами, так и разнообразием самих инструментов. Причем то же самое можно сказать и о динамике их развития — растут объемы, на рынке выходят новые эмитенты. При этом международные инвесторы и сами эмитенты нуждаются в высоком качестве составления финансовой отчетности на базе МСФО.

Данные процессы регламентированы действующим законодательством и в Российской Федерации¹, но при этом для специалистов учетной профессии многие финансовые инструменты оказываются сложными при работе с ними. Одним из классических представителей подобного рода инструментов являются облигации с двойной валютной номинацией, характеризующиеся мультивалютным денежным потоком, когда номинал облигации и купоны по ней выражены в различных валютах. Ради справедливости заметим, что данный рынок беспрепятственно доступен как российским эмитентам, так и инвесторам, а эти инструменты могут иметь схожую технику учета с индексируемыми облигациями. Подобные типы облигаций, индексируемые по валютному курсу и по индексу инфляции, на российском рынке представлены такими эмитентами, как ГАЗПРОМ, ЕЭС, ЛУКОЙЛ и др. Попутно отметим, что индексируемыми по инфляции являются и облигации федерального займа ОФЗ-ИН 52001.

Подчеркнем, что при этом присутствует не просто неоднозначность, но и фактическая невозможность оценки и переоценки напрямую таких базовых показателей отчетности, как бухгалтерская эффективная ставка процента, первоначальная

оценка объектов бухгалтерского наблюдения, амортизируемая стоимость финансового инструмента в соответствии с МСФО. Сложность могут вызвать процедуры оценки и отражения финансовых результатов при составлении финансовой отчетности с учетом влияния изменений вовлеченных валют. Этим аспектам посвящено данное исследование.

ПРОЦЕДУРА УЧЕТА ОБЛИГАЦИЙ С ДВОЙНОЙ ВАЛЮТНОЙ НОМИНАЦИЕЙ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО: ПРИНЯТИЕ К УЧЕТУ И ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА

Вопросам системного развития МСФО и национальных стандартов бухгалтерского учета, а также проблемам их взаимодействия посвящены работы М. А. Вахрушиной, В. Г. Гетьмана, И. Д. Деминой, В. Я. Соколова и др. [1–2]. Значительное внимание данной проблеме с позиций происходящих в современном мире процессов цифровизации и глобализации уделяется О. В. Ефимовой, О. В. Рожновой, Т. Ю. Дружиловской и Э. С. Дружиловской [3–5]. В контексте влияния результатов на финансовые показатели компаний при составлении отчетности представляют интерес работы Г. Гебхардта, А. Мора, А. Вагенхофера, Т. Ю. Серебряковой, Г. С. Клычевой, Л. П. Федоровой, А. Ю. Кузьмина, Т. В. Морозовой и др. [6–10].

Учитывая заявленную тему исследования, процедуру учета облигаций с двойной валютной номинацией в соответствии с МСФО, изложим на примере конкретной инвестиционной ситуации (отметим, что представленные далее в рассматриваемой ситуации величины являются условными).

Положим, что российский резидент (далее — Банк) покупает пакет облигаций в количестве 100 тыс. на сумму 720 000 000 руб. с номиналом 7200 российских руб. и погашением через 10 лет. Спот-курс на момент выпуска равен 72 евро/рубль; купонные платежи составляют 4 евро

¹ Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». URL: <http://base.garant.ru/12177506/#ixzz3REMU9E7g> (дата обращения: 19.01.2020).

и предусмотрены один раз в год; валютой отчетности является российский рубль.

Подчеркнем, что с позиций международных стандартов отчетности принципиально важна первоначальная классификация Банком данного финансового актива. При этом отметим, что в случае признания намерения об удерживании до погашения всей купленной части облигационного займа Банк вправе мог классифицировать его в категорию инструментов «Удерживаемые до погашения инвестиции» ранее 01.01.2018. В соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты — признание и оценка» категория «Удерживаемые до погашения инвестиции» (held to maturity) — это производные финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами и фиксированным сроком погашения, которые организация твердо намерена и способна удерживать до погашения. Эта категория [в смысле критериев классификации, а также и возможной переклассификации впоследствии в соответствии с МСФО (IAS) 39] до недавнего времени являлась самой строгой из классификационных категорий финансовых активов и оценивалась по амортизированной стоимости. В связи с принятым стандартом МСФО (IFRS) 9² после 01.01.2018 подобного рода финансовый долговой инструмент в соответствии с тестом на консервативную бизнес-модель также напрямую предполагает применение концепции амортизируемой стоимости и метода эффективной ставки процента. В этом случае Банк рассматривает пакет облигаций как приобретенный по амортизируемой стоимости с твердым намерением их не реализовывать до погашения.

Методы учета финансовых инструментов, вопросы оценки, процедуры первичного признания рассмотрены в работах С. Н. Гришкиной, В. П. Сидневой, Т. Ю. Дружиловской, Н. А. Добролюбова, А. Ю. Кузьмина, Т. В. Морозовой, В. С. Плотникова, О. В. Плотниковой и ряда других авторов [11–19]. При этом при первоначальном признании необходимо оценить финансовый инструмент по справедливой стоимости с учетом прямо связанных с приобретением этого актива затрат

² Приказ Минфина России от 02.04.2013 № 36н «О введении в действие и прекращения действия документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_147749 (дата обращения: 19.08.2020).

по сделке. Уплаченные комиссии при покупке должны быть включены при первоначальном признании в балансовую стоимость финансового актива. С позиций учета важно, что впоследствии они будут участвовать в расчете внутренней бухгалтерской эффективной ставки процента и амортизированных стоимостей финансового актива.

В связи с этим в целях стандартизации учетного процесса и уточнения ранее применяемой терминологии автором статьи предлагается ввести счет «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения», что подчеркнет преемственность международных стандартов отчетности МСФО (IFRS) 9 и МСФО (IAS) 39. Сама же схема отражения в бухгалтерском учете первичного признания долгового актива примет следующий вид (цифровые значения выражаются в млн руб.):

Д-т «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения» субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» — 720

Д-т «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения» субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» — УК³

К-т «Расчетный счет в национальной валюте (оплата облигаций)» — 720

К-т «Расчетный счет в национальной валюте (оплата услуг брокера)» — УК.

По концепции амортизированной стоимости внутреннюю бухгалтерскую эффективную ставку процента необходимо подсчитать по всему потоку платежей для данного финансового актива, для чего проведем ее расчет по формуле

$$IAC = \sum_{i=1}^n \frac{C_i}{(1+y)^{t_i/365}} + \frac{N}{(1+y)^{t_n/365}}, \quad (1)$$

где IAC (Initial Amortised Cost) — первоначальная оценка амортизируемой стоимости облигации, единиц валюты;

N — объявленный номинал долгового актива, единиц валюты;

C_i — номинальный купон в i -й момент времени, единиц валюты;

³ УК — размер уплаченной брокеру комиссии.

y — бухгалтерская внутренняя эффективная ставка процента, %;

t_i — время до платы, дни;

n — срок последних платежей (в виде общего количества выплат).

Таким образом, сальдо счета «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения» при отсутствии брокерских услуг (IAS) составит 720 млн руб.

Для расчета ставки процента необходимо формально составить уравнение в расчете на один инструмент по формуле

$$IAS = 7200 \text{ RUB} = 4 \text{ EUR} (1 + y)^{-365/365} + 4 \text{ EUR} (1 + y)^{-730/365} + 4 \text{ EUR} (1 + y)^{-1095/365} + \dots + 4 \text{ EUR} (1 + y)^{-2190/365} + 4 \text{ EUR} (1 + y)^{-3650/365} + 7200 \text{ RUB} (1 + y)^{-3650/365}. \quad (2)$$

Ввиду наличия в уравнении величин денежных потоков в разных валютах разрешение относительно ставки процента, т.е. y , принципиально невозможно виду экономической мультивалютной сущности этого долгового финансового инструмента. Следует также учесть, что если речь идет о выплате будущего номинала облигации, то прогнозирование валютных курсов на долгосрочном горизонте, по крайней мере, несостоятельно. При этом идентичность номинала позволяет экономически в разные моменты времени полагать его при расчетах равным определенному расчетному валютному эквиваленту.

Между тем, существуют возможности учесть спот-курс валют на дату покупки. В целях дальнейшего раскрытия предлагаемой технологии процедуры учета облигаций с двойной валютной номинацией в соответствии с МСФО примем, что спот-курс на дату покупки составляет 72 EUR/RUB и при данном значении номинал облигации эквивалентен 100 евро на один инструмент.

Однако в соответствии с МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты — раскрытие и представление информации» и МСФО (IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов» отделение встроенного и связанного с возможной индексацией по валютному курсу дериватива не требуется. Сами получаемые купоны учитываются по спот-ценам закрытия биржевых торгов по валюте в случае их наличия.

Это позволяет видоизменить подход к расчету бухгалтерской эффективной ставки процента и представить его в следующем виде:

$$IAS_{ce} \text{ (валютный эквивалент)} = 100 \text{ EUR} = 4 \text{ EUR} (1 + y)^{-365/365} + 4 \text{ EUR} (1 + y)^{-730/365} + 4 \text{ EUR} (1 + y)^{-1095/365} + \dots + 4 \text{ EUR} (1 + y)^{-2190/365} + 4 \text{ EUR} (1 + y)^{-3650/365} + 100 \text{ EUR} (1 + y)^{-3650/365}. \quad (3)$$

Таким образом, для составления финансовой отчетности внутренняя эффективная ставка процента y будет составлять 4%.

ПРОЦЕДУРА УЧЕТА ОБЛИГАЦИЙ С ДВОЙНОЙ ВАЛЮТНОЙ НОМИНАЦИЕЙ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО: ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

$IC = IAS_{ce} (1 + y)^{t_i/365} - IAS_{ce}$, Начисленный за устанавливаемый период времени бухгалтерский доход в валюте с учетом метода эффективной ставки процента можно посчитать по формуле:

$$IC = IAS_{ce} (1 + y)^{t_i/365} - IAS_{ce}, \quad (4)$$

где IC — начисленный за период бухгалтерский доход в расчете на один финансовый инструмент, единиц валюты;

IAS_{ce} — валютный эквивалент номинала, единиц валюты;

t_i — время от предыдущей даты купонной выплаты, дни;

y — внутренняя бухгалтерская эффективная ставка процента.

В данной формуле t_i обозначает количество дней с начала размещения. Приняв, что $t_i = 182$, получаем следующий ее вид:

$$IC = 100(1 + 0,04)^{182/365} - 100 = 1,975 \text{ EUR}. \quad (5)$$

В таком случае в расчете на пакет из 100 тыс. облигаций бухгалтерский начисленный доход будет составлять 197 491,1 евро.

В соответствии с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов» для расчета необходимо подключить данные спотового валютного рынка. При выполнении исследования автор считает нецелесообразным выделять расчеты типа «завтра», «послезавтра» и «спот», но саму процедуру использования базового расчетного курса следует четко прописать в учетной политике организации.

Отметим, что действующие механизмы формирования официального валютного курса EUR/RUB не позволяют использовать, безусловно, именно его в качестве базового расчетного курса в учетных целях по причине порой значительных отклонений рыночного и официального курсов.

При рыночном спот-курсе 73 EUR/RUB на дату составления отчетности в рамках разработки учетной процедуры исследования для бухгалтерского учета целесообразно использовать усредненный валютный курс за период.

Подчеркнем, что здесь, как и далее, значения валютных курсов условны и не совпадают с реальными рыночными и официальными данными.

Поскольку при наших условиях бухгалтерский расчетный курс будет равен:

$$(72 + 73) / 2 = 72,5 \text{ EUR/RUB,}$$

то начисленный за этот период бухгалтерский доход в валюте отчетности с учетом метода эффективной ставки процента составит 14 318 107 руб., т.е.

$$197\,491,1 \text{ евро} \times 72,5 \text{ EUR/RUB} = 14\,318\,107 \text{ руб.}$$

Поскольку международная практика и российское законодательство содержит положения о накопленном купонном доходе (НКД), формирующем финансовый результат по инвестициям за период, то в этом случае НКД по всему пакету облигаций составляет 199 452,1 евро, или 14 460 273,97 руб. по расчетному курсу 72,5 EUR/RUB.

Для более полной аналитики отражения финансовых результатов в бухгалтерском учете автором предлагается ввести корректирующий субсчет «Корректировка накопленного купонного дохода», отражающий разницу между накопленным купонным доходом по линейному методу и бухгалтерскому начисленному доходу по методу эффективной ставки процента.

Финансовые результаты следует напрямую отнести на счет прибылей и убытков в корреспонденции с переоценкой самого базового финансового инструмента (в млн руб.):

Д-т «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения»

субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» — 14,318107

Д-т «Доходы по финансовым инвестициям»

субсчет «Корректировка накопленного купонного дохода» — 0,142167 = (1 446 027 397 – 1 431 810 706)

К-т «Доходы по финансовым инвестициям»

субсчет «Накопленный купонный доход в иностранных валютах» — 1 446 027 397

Д-т «Доходы по финансовым инвестициям» — 14,318107

К-т «Прибыли и убытки (прибыли)» — 14,318107.

В результате сальдо счета «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения, субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» составит 734 318 107 руб.

В отличие от ситуации предыдущего пункта наличествующие купонные выплаты необходимо оценивать по сложившемуся валютному курсу на дату оценки в соответствии с МСФО (IAS) 21 и МСФО (IFRS) 13. Напомним, что по нашим условиям на данную дату принят рыночный валютный курс, равный 75 EUR/RUB, поэтому для корректного формирования финансового результата периода необходимо произвести доначисления по сальдо счета «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения», субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» в размере 15 681 893 руб. Результат является итоговой разницей между оценкой купона по текущему курсу (30 000 000 руб. = 4 евро × 75 EUR/RUB × 100 000) и ранее сформированной бухгалтерской начисленной прибылью в размере 14 318 107 руб. Это же напрямую будет корреспондировать с доходами периода по финансовым инвестициям:

Д-т «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения»

субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» — 15,681893

К-т «Доходы по финансовым инвестициям»

субсчет «Купоны в иностранных валютах полученные» — 15,681893

Сальдо счета «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения», субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» (промежуточное) составит 750 000 000 руб.

При таких условиях оплата 1-го купона в учете должна найти отражение в виде следующей проводки:

Д-т «Валютный счет» — 30

К-т «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения»

субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» — 30.

По сути, такая бухгалтерская проводка восстанавливает сальдо счета «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения», субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» до 720 млн руб., по первоначальной оценке, при принятии к учету.

В таком виде разработанная процедура стандартизировано алгоритмически применима вплоть до погашения облигационного займа с учетом постоянной переоценки валютной составляющей по складывающимся рыночным курсам.

Продолжая рассмотрение нашего примера, отметим, что начисленный в валюте бухгалтерский доход за период с учетом метода эффективной ставки процента в расчете на пакет финансовых долговых инструментов составляет 197 491,1 евро. Положим спот-курс начала периода равным 69 EUR/RUB, а текущий спот-курс в размере 67 EUR/RUB. При таких условиях бухгалтерский расчетный курс для данного периода станет равным 68:

$$(69 + 67) / 2 = 68 \text{ EUR/RUB.}$$

Тогда начисленный бухгалтерский доход в валюте отчетности с учетом метода эффективной ставки процента составит:

$$197\,491,1 \text{ евро} \times 68 \text{ EUR/RUB} = 13\,429\,397 \text{ руб.,}$$

а накопленный купонный доход по всему пакету — 199 452,1 евро или, 13 562 740 руб. по расчетному курсу 68 EUR/RUB.

Финансовые результаты в корреспонденции с переоценкой базового финансового инструмента будут отражены следующим комплексом проводок (в млн руб.):

Д-т «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения» субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» — 13,429397

Д-т «Доходы по финансовым инвестициям» субсчет «Корректировка накопленного купонного дохода» — 0,133343

К-т «Доходы по финансовым инвестициям» субсчет «Накопленный купонный доход в иностранных валютах» — 13,562740

Д-т «Доходы по финансовым инвестициям» — 13,429397

К-т «Прибыли и убытки (прибыли)» — 13,429397.

В результате сальдо счета «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения», субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» составит 733 429 397 руб.

Если при выплате 10-го купона на данную дату рыночный валютный курс станет равным 65 EUR/RUB, то необходимо произвести доначисления по сальдо счета «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения», субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» в размере 12 570 603 руб. как итоговую разницу между оценкой купона по текущему курсу (26 000 000 руб. = 4 евро × 65 EUR/RUB × × 100 000) и ранее сформированной бухгалтерской начисленной прибылью в размере 13 429 397 руб., т.е. путем формирования следующей проводки (в млн руб.):

Д-т «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения» субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» — 12,570603

К-т «Доходы по финансовым инвестициям» субсчет «Купоны в иностранных валютах полученные» — 12,570603.

На данную дату сальдо счета «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения», субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» (промежуточное) составит 746 000 000 руб. Тогда при этих условиях оплата 10-го купона должна быть отражена проводкой:

Д-т «Валютный счет» — 26

К-т «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения» субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» — 26.

Данная бухгалтерская проводка, как и ранее, восстановила сальдо счета «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения», субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» до 720 млн руб. по первоначальной оценке.

Погашение облигаций в учете отразится проводкой:

Д-т «Расчетный счет в национальной валюте (оплата облигационного займа)» — 720

К-т «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения» субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» — 720.

Как итог, все средства со счета «Финансовые инвестиции по амортизируемой стоимости, удерживаемые до погашения», субсчет «Облигации с двойной валютной номинацией» в размере 720 млн руб. будут полностью списаны.

ВЫВОДЫ

Разработанная авторская процедура учета и отражения финансовых результатов полностью соответствует требованиям МСФО в части использования такого двойственного с валютной точки зрения инструмента, как облигации с двойной валютной номинацией.

С учетных позиций данный инструмент вызывает определенную сложность в связи с тем, что он характеризуется мультивалютным денежным потоком. При этом номинал облигации и купоны по ней выражены в различных валютах. Поскольку этот облигационный рынок беспрепятственно доступен российским и международным инвесторам и эмитентам, что делает данное исследование актуальным.

Несмотря на невозможность оценки и переоценки напрямую таких базовых показателей отчетности, как первоначальная оценка объек-

тов бухгалтерского наблюдения, бухгалтерская эффективная ставка процента, амортизируемая стоимость финансового инструмента, удалось полностью алгоритмизировать учетную процедуру. Для этого использовались предположения на формальном математическом уровне и суждения оценочного характера. В рамках этого процедура основывается на методах математической оценки и алгоритмизации отражения финансовых результатов в финансовой отчетности в соответствии с концепцией бухгалтерской амортизированной стоимости и внутренней эффективной ставки процента с учетом влияния изменений валютного курса в динамике. Особенность предлагаемой для практики процедуры состоит в том, что ее реализация возможна не только в случае единовременного однократного, а при многократных в течение года купонных платежах.

Предложенный научный и прикладной инструментарий может быть использован работниками бухгалтерских и аудиторских подразделений в процессе составления ими финансовой отчетности и ее анализе в полном соответствии с действующими ныне международными стандартами.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Вахрушина М. А., Гетьман В. Г., Демина И. Д. и др. МСФО и федеральные стандарты бухгалтерского учета: системное развитие, проблемы взаимодействия. М.: Компания КнюРус; 2019. 206 с.
2. Sokolov V. Russia. Can IFRS be considered accounting? Switzerland: Springer International Publishing; 2016:187–200.
3. Efimova O., Rozhnova O. The corporate reporting development in the digital economy. *Advances in Intelligent Systems and Computing*. 2019;(850):71–80. DOI: 10.1007/978-3-030-02351-5_10
4. Рожнова О. В. Развитие МСФО: проблемы и пути их решения в условиях цифровизации. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2019;15(3):27–37.
5. Дружиловская Т. Ю., Дружиловская Э. С. Модернизация финансовой отчетности организаций в условиях цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(1):50–61. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-1-50-61
6. Gebhardt G., Mora A., Wagenhofer A. Revisiting the fundamental concepts of IFRS. *ABACUS*. 2014;50(1):107–116.
7. Serebryakova T. Y., Klychova G. S., Fedorova L. P., Gordeyeva O. G. Revisiting the fair value and historical cost and their impact on the financial indicators of the company. *International Business Management*. 2016;10(23):5663–5668. DOI: 10.3923/ibm.2016.5663.5668
8. Кузьмин А. Ю. Вопросы учета хеджирования в системе МСФО при консолидации отчетности. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;(1):40–49. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-1-40-49
9. Glaum M., Klöcker A. Hedge accounting and its influence on financial hedging: When the tail wags the dog. *Accounting and Business Research*. 2011;41(5):459–489. DOI: 10.1080/00014788.2011.573746
10. Морозова Т. В. Практические аспекты разработки бизнес-моделей по управлению финансовыми инструментами в МСФО-отчетности строительных организаций. *Бухучет в строительных организациях*. 2019;(9):55–66.

11. Гришкина С. Н., Сиднева В. П. Учет финансовых инструментов: развитие российских и международных правил. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2019;17(3):83–90.
12. Гришкина С. Н., Сиднева В. П. Учет финансовых инструментов по российским и международным стандартам. *Экономика. Бизнес. Банки*. 2018;25(4):96–108.
13. Дружиловская Т. Ю., Добролюбов Н. А. Проблемы учета финансовых инструментов в бюджетных организациях. *Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях*. 2018;(9):30–37.
14. Кузьмин А. Ю. Учетная процедура при хеджировании финансовых схем с производными инструментами в соответствии с МСФО. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(4):53–60. DOI: 10.26794/2408–9303–2019–6–4–53–60
15. Кузьмин А. Ю. Учет ценовых и валютных разниц облигаций в соответствии с требованиями МСФО. *Международный бухгалтерский учет*. 2017;20(4):184–197. DOI: 10.24891/ia.20.4.184
16. Плотников В. С., Плотникова О. В. Признание и оценка в бухгалтерском учете финансовых инструментов. Мат. V Междунар. науч.-практич. конф. «Интеграция науки и общества на современном этапе». 2018:346–360.
17. Плотников В. С., Плотникова О. В. Учет финансовых инструментов как фактор обеспечения достоверности информации о функционировании компании на рынке. М.: Финансы и кредит; 2013. 252 с.
18. Lehoux L., Morozova T. V., Safonova E. G., Balashova A. D., Protasov M. V. Practical aspects in calculating of impairment of financial assets according to IFRS 9 Financial Instruments. In: Proc. of the 33rd Intern. Business Information Management Association Conference, IBIMA 2019: Education Excellence and Innovation Management through Vision 2020 (April 10–11, 2019). 2019:6624–6632.
19. Para V., Peters S. User perspective on financial instruments risk disclosures under international financial reporting standards. London: CFA Institute; 2011. URL: <https://www.cfainstitute.org/en/advocacy/policy-positions/user-perspective-on-financial-instrument-risk-disclosures-vol-2> (дата обращения: 19.01.2020).

REFERENCES

1. Vakhrushina M. A., Get'man V. G., Demina I. D. et al. The IFRS and Federal Accounting Standards: System development, problems of interaction. Moscow: KnoRus Company; 2019. 206 p. (In Russ.).
2. Sokolov V. Russia. Can IFRS be considered accounting? Switzerland: Springer International Publishing; 2016:187–200.
3. Efimova O., Rozhnova O. The corporate reporting development in the digital economy. *Advances in Intelligent Systems and Computing*. 2019;(850):71–80. DOI: 10.1007/978–3–030–02351–5_10
4. Rozhnova O. V. Development of IFRS: Issues and solutions in the context of digitalization. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems and Solutions*. 2019;15(2):27–37. (In Russ.).
5. Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E. S. Improving the financial reporting of organizations in the digital economy. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(1):50–61. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2019–6–1–50–61
6. Gebhardt G., Mora A., Wagenhofer A. Revisiting the fundamental concepts of IFRS. *ABACUS*. 2014;50(1):107–116.
7. Serebryakova T. Y., Klychova G. S., Fedorova L. P., Gordeyeva O. G. Revisiting the fair value and historical cost and their impact on the financial indicators of the company. *International Business Management*. 2016;10(23):5663–5668. DOI: 10.3923/ibm.2016.5663.5668
8. Kuzmin A. Yu. Issues of accounting for hedging in the IFRS system in the consolidation of statements. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(1):40–49. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2019–6–1–40–49
9. Glaum M., Klöcker A. Hedge accounting and its influence on financial hedging: When the tail wags the dog. *Accounting and Business Research*. 2011;41(5):459–489. DOI: 10.1080/00014788.2011.573746
10. Morozova T. V. Practical aspects of developing business models on the management of financial instruments in the IFRS reporting of construction organizations. *Buhuchet v stroitel'nyh organizatsiyah. = Accounting in Construction Organizations*. 2019;(9):55–66. (In Russ.).

11. Grishkina S. N., Sidneva V. P. Accounting of financial instruments: Development of Russian and international rules. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya.* = *Economics and Management: Problems and Solutions.* 2019;17(3):83–90. (In Russ.).
12. Grishkina S. N., Sidneva V. P. Accounting for financial instruments according to the Russian and international standards. *Ekonomika. Biznes. Banki.* = *Economy. Business. Banks.* 2018;25(4):96–108. (In Russ.).
13. Druzhilovskaya T. Yu., Dobrolyubov N. A. Problems of accounting for financial instruments in the budgetary organizations. *Buhgalterskii uchet i nalogooblozhenie v byudzhethnyh organizatsiyah* = *Accounting and Taxation in Budgetary Organizations.* 2018;(9):30–37. (In Russ.).
14. Kuzmin A. Yu. The accounting procedure for hedging financial schemes with non-derivative instruments. *Uchet. Analiz. Audit.* = *Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(4):53–60. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2019–6–4–53–60
15. Kuzmin A. Yu. Accounting price and currency differences of bonds in accordance with the requirements of the IFRS. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet* = *International Accounting.* 2017;20(4):184–197. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.20.4.184
16. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. Recognition and assessment in accounting of financial instruments. In: Proc. of the 5th Intern. sci. and pract. conf. “Integration of science and society at the present stage”. 2018:346–360. (In Russ.).
17. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. Accounting for financial instruments as a factor of ensuring the reliability of information on the functioning of the company in the market. Moscow: Finansy i kredit; 2013. 252 p. (In Russ.).
18. Lehoux L., Morozova T. V., Safonova E. G., Balashova A. D., Protasov M. V. Practical aspects in calculating of impairment of financial assets according to IFRS 9 Financial Instruments. In: Proc. of the 33rd Intern. Business Information Management Association Conference, IBIMA 2019: Education Excellence and Innovation Management through Vision 2020 (April 10–11, 2019). 2019:6624–6632.
19. Papa V., Peters S. User perspective on financial instruments risk disclosures under international financial reporting standards. London: CFA Institute; 2011. URL: <https://www.cfainstitute.org/en/advocacy/policy-positions/user-perspective-on-financial-instrument-risk-disclosures-vol-2> (accessed on 19.01.2020).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Антон Юрьевич Кузьмин — доктор экономических наук, профессор Департамента математики, Финансовый университет, Москва, Россия
a_kuzmin@rambler.ru

ABOUT THE AUTHOR

Anton Yu. Kuz'min — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Mathematics, Financial University, Moscow, Russia
a_kuzmin@rambler.ru

*Статья поступила в редакцию 17.08.2020; после рецензирования 25.09.2020; принята к публикации 01.11.2020.
Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 17.08.2020; revised on 25.09.2020 and accepted for publication on 01.11.2020.
The author read and approved the final version of the manuscript.*

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-64-74
УДК 657.6(045)
JEL M11, M4

Исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации

И. Н. Богатая^а, Е. М. Евстафьева^б

^{а, б} Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-5094-5008>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-7414-4080>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена вопросам развития методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений и их изменений в условиях цифровизации. Цель исследования – проанализировать современные методические подходы к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений с учетом специфики современного этапа цифровой трансформации и выработать основные направления по их совершенствованию в целях повышения качества информационной базы для принятия управленческих решений. Теоретико-методологическую базу исследования составили эволюционно-адаптивная теория, балансовая теория, риск-ориентированный подход, методики, содержащиеся в МСФО, МСА, ФСБУ в области бухгалтерского учета и аудита оценочных значений, нормативно-правовые акты РФ, исследования в области современной международной и российской учетной и аудиторской практики. Методика исследования предусматривала обзор бухгалтерской и аудиторской практики в области оценочных значений. Определены основные особенности бухгалтерского учета и аудита оценочных значений. Предложены методические подходы к совершенствованию бухгалтерского учета и аудита оценочных значений на основе цифровых технологий. Внедрение предложенных методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации позволит в значительной степени повысить качество учетно-контрольного обеспечения бизнеса.

Ключевые слова: оценочные значения; бухгалтерская оценка; бухгалтерский учет; аудит; цифровизация; профессиональное суждение; цифровые технологии

Для цитирования: Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(6):64-74. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-64-74

ORIGINAL PAPER

Research on the Evolution of Methodological Approaches to Accounting and Auditing of Estimated Values in the Context of Digitalization

I. N. Bogataya^а, E. M. Evstaf'eva^б

^{а, б} Rostov State University of Economics (RINH), Rostov-on-don, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-5094-5008>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-7414-4080>

ABSTRACT

The article is devoted to the issues of development of methodological approaches to accounting and auditing of estimated values and their changes in the conditions of digitalization. The purpose of the research is to study modern methodological approaches to accounting and auditing of estimated values, taking into account the specifics of the current stage of digital transformation, and to develop the main directions for their improvement in order to improve the quality of the information base in order to be able to make sound management decisions. The theoretical and

© Богатая И.Н., Евстафьева Е.М., 2020

methodological basis of the research consists of the evolutionary-adaptive theory, balance sheet theory, risk-based approach, methods contained in IFRS, ISA, FSB in the field of accounting and auditing of estimated values, regulatory legal acts of the Russian Federation, research in the field of modern international and Russian accounting and auditing practice. The research methodology included a review of accounting and auditing practices in the field of estimated values. The main features of accounting and auditing of estimated values are defined. Methodological approaches to improving accounting and auditing of estimated values that are based on digital technologies are proposed. Implementation of the proposed methodological approaches to accounting and auditing of estimated values in the context of digitalization will significantly improve the quality of accounting and control support for business.

Keywords: estimated values; accounting assessment; accounting; auditing; digitalization; professional judgment; digital technologies

For citation: Bogataya I.N., Evstafieva E.M. Research on the evolution of methodological approaches to accounting and auditing of estimated values in the context of digitalization. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(6):64-74. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-64-74

ВВЕДЕНИЕ

В условиях цифровой трансформации открываются новые перспективы для развития бухгалтерского учета, являющегося базой информационного обеспечения принятия управленческих решений. В учетной практике появляются новые концепции и методики, направленные на устранение основных недостатков, свойственных бухгалтерскому (финансовому) учету, развиваются теории отчетности, повышаются требования к достоверности различных видов отчетности. Важную роль в подтверждении отчетности, сформированной на базе различных концепций, играет аудит. В условиях цифровизации в рамках бухгалтерского учета и аудита активно используются новые инновационные технологии, позволяющие перевести рутинные операции в цифровой формат.

Одним из недостатков современного бухгалтерского (финансового) учета является его исторический характер. Роль бухгалтера для бизнеса порой сравнивают с ролью патологоанатома, ставящего больному посмертный диагноз [1]. Бухгалтерский учет фиксирует уже свершившиеся факты хозяйственной жизни. Однако в учетной системе отражаются не только свершившиеся события, но оценочные значения и их изменения, что позволяет повысить качество бухгалтерской (финансовой) информации. Бухгалтерская оценка заключается в определении приблизительной суммы, подлежащей списанию или зачислению по статьям, для которых нет точных средств измерения. Как правило, данные оценки относятся к будущим периодам и базируются на широком спектре профессиональных суждений, выработка которых требует специальных знаний. Так, бух-

галтерские оценки применяются в бухгалтерской (финансовой) отчетности для определения балансовой стоимости активов и обязательств и соответствующих доходов или расходов за период, когда такие суммы не могут быть измерены с точностью и достоверностью. В МСФО оперируют термином «бухгалтерская оценка», в то время как в ФСБУ применяется понятие «оценочные значения».

При проведении аудита аудитор также проверяет все бухгалтерские оценки, что повышает достоверность финансовой отчетности. Оценочные значения должны быть достоверными и точными, чтобы убедить инвестора инвестировать в компанию. В этой связи особое значение приобретает аудит, методика проведения которого постоянно совершенствуется. В целях повышения качества аудита, оперативного реагирования на быстро меняющуюся бизнес-среду, осуществлен пересмотр МСА 540, посвященного аудиту оценочных значений. Стандарт вступает в силу для аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2019 г. или позднее. Понимание изменений в методических подходах к аудиту способствует его качественному проведению и повышению качества учетно-контрольного обеспечения принятия управленческих решений.

МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

В основу методологии исследования приняты основные положения эволюционно-адаптивной балансовой теории, риск-ориентированный подход, современная учетная и аудиторская практика в области оценочных значений, а также основные тенденции в области использования цифровых технологий в бухгалтерском учете и аудите.

Вопросам бухгалтерского учета оценочных значений посвящены работы таких ученых, как: Г.И. Алексеева, Т.Ю. Дружиловская, Т.Б. Кувалдина, Л.И. Куликова, Е.А. Мизиковский, М.А. Штефан, Л.В. Сотникова [2–7].

Методические подходы к проведению аудита оценочных значений освещены в работах Б.Т. Жарылгасовой, Д. Миллара, В.Ф. Массарыгиной, В.Ю. Савина, Е.Л. Сквирской, Л. Шарп, Н.Д. Эришвили [8–14].

Большинство исследований относятся к периоду появления и законодательного закрепления данного понятия в российском учете и аудите. В настоящее время назрела необходимость в исследовании лучшей международной и российской практики в области формирования оценочных значений и их последующего аудита. Необходимо переосмысление особенностей оценочных значений, влияющих на процесс их учета и аудита. Практически не исследованы вопросы, связанные с возможностями применения цифровых технологий в процессе учета и аудита оценочных значений.

В этой связи необходимо провести исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений, исследовать международный опыт в части раскрытия информации об оценочных значениях и формирования базы данных, нацеленной на мониторинг изменений в оценочных значениях. Особое внимание необходимо уделить изменениям, внесенным в методологию и методику аудита оценочных значений, провести анализ и выработать рекомендации по применению пересмотренного стандарта МСА 540.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Под оценочными значениями понимается «величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов, сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др.»¹.

¹ Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» [вместе с «Положением по бухгалтерскому учету „Учетная политика организации“» (ПБУ 1/2008)], «Положением по бухгал-

терскому учету „Изменения оценочных значений“ (ПБУ 21/2008)»]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164 (дата обращения: 30.09.2020).

Оценочные значения должны быть оценены в количественном и стоимостном измерениях, при этом зачастую отсутствует объективная основа оценки, вследствие чего она может формироваться на основании широкого спектра профессиональных суждений. Оценочные значения включают профессиональные суждения относительно ожидаемых будущих выгод и обязательств по отношению к активам и обязательствам, а также к доходам и расходам, относящимся к таким активам и обязательствам. Данные значения формируются на основе информации, наилучшим образом отражающей обстоятельства, преобладающие на дату оценки. Ввиду большой доли субъективизма при формировании оценочных значений они могут нуждаться в периодическом пересмотре и переоценке. Такой пересмотр производится в случаях, когда происходят существенные изменения в условиях и обстоятельствах, которые преобладали при формировании оценочных значений.

Для действенного внутреннего контроля бухгалтерских оценок коммерческих организаций необходимо функционирование эффективной контрольной среды, предусматривающей эффективный менеджмент, определение квалифицированного лица, ответственного за подготовку бухгалтерских оценок, сравнение показателей до и после оценки с отражением в отчетности и раскрытия информации о них, использование допущений, оценка риска для внесения каких-либо корректировок в изменения оценочных значений.

Методические подходы к формированию оценочных значений и их изменению содержатся в ФСБУ «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» 8/2010, ФСБУ «Изменения оценочных значений» 21/2008. Случаи, в которых организации необходимо сформировать оценочные значения, представлены, помимо выше приведенных ФСБУ, в таких нормативных актах, как: ФСБУ «Учет основных средств» 6/01, ФСБУ «Доходы организации» 9/99, ФСБУ «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» 18/02, ФСБУ «Учет договоров строительного подряда» 2/2008.

Необходимо разграничить такие понятия, как «изменение учетной политики» и «изменение оценочных значений» (см. *таблицу*).

терскому учету „Изменения оценочных значений“ (ПБУ 21/2008)»]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164 (дата обращения: 30.09.2020).

Таблица / Table

**Различия между изменением учетной политики и изменением оценочных значений /
Differences between the changes in accounting policies and the changes in estimates**

Параметры сравнения / Comparison parameters	Изменение элементов учетной политики / Changing accounting policy elements	Изменение бухгалтерской оценки / Change in accounting estimates
Нормативный документ / Normative document	ПБУ 1/2008 / PBU 21/2008	ПБУ 21/2008 / PBU 21/2008
Сущность / Essence	Изменение элементов учетной политики – это изменение в способах расчета финансовой информации / A change in accounting policy elements is a change in the way financial information is calculated	Изменение в бухгалтерских оценках – это изменение в фактической финансовой информации / A change in accounting estimates is a change in actual financial information
Примеры изменений / Examples of changes	Изменения в оценке запасов или признании выручки / Changes in inventory valuation or revenue recognition	Изменения амортизации или резервам по сомнительной задолженности / Changes in depreciation or allowance for doubtful debts
Общий подход к отражению в учете и отчетности / General approach to accounting and reporting	Ретроспективное применение (изменения выполняются задним числом) / Retrospective application (changes are made retroactively)	Оценочные изменения не применяются задним числом. Существуют случаи, когда пересчета (с принципиальными изменениями) или раскрытия (с изменениями оценки) не требуется / Estimated changes are not applied retroactively. There are cases when recalculation (with fundamental changes) or disclosure (with changes in valuation) is not required

Источник / Source: составлено авторами на основе приказа Минфина России от 13.12.2010 № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы“ (ПБУ8/2010)». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328 (дата обращения: 02.10.2020) / compiled by the authors based on the "Order of the Ministry of Finance of Russia dated 13.12.2010 No. 167n "On approval of the Accounting Regulations „Estimated liabilities, contingent liabilities and contingent assets“ (RAS 8/2010)". URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328 (accessed on 02.10.2020).

Бухгалтерская оценка основывается на выработанных профессиональных суждениях, основанных на самой последней доступной, надежной информации. Такие оценки обязательны при расчете резервов по сомнительным долгам; резервов под обесценение запасов, нормы амортизации и гарантийных обязательств. Их использование является неотъемлемым процессом бухгалтерского учета, соответствует концепциям соответствия и консерватизма. Пересмотр оценочных значений осуществляется в связи с существенными изменениями в обстоятельствах, на которых основывалась такая оценка, или в результате получения новой информации, дополнительного опыта или последующих событий. Использование бухгалтерских оценок необходимо для отраже-

ния в бухгалтерской (финансовой) отчетности, присущих бизнесу неопределенностей и рисков.

Российская и зарубежная учетная практика предусматривает раскрытие информации об бухгалтерских оценках в финансовой отчетности. Так, в годовом отчете за 2018 г. международной группы, функционирующей в таких секторах, как транспорт, энергетика, коммунальные услуги, социальные и коммерческие здания, Balfour Beatty, выделен самостоятельный раздел «Суждения и ключевые источники неопределенности оценки», в котором раскрыты основные бухгалтерские оценки и их изменения.

В ходе исследования авторами выделены следующие особенности формирования бухгалтерских оценок:

- 1) перспективный характер, базирующийся на прогнозах, допущениях, многосценарности;
- 2) вероятностный характер;
- 3) высокая степень субъективности;
- 4) использование широкого спектра профессиональных суждений различных специалистов;
- 5) использование при их формировании методов планирования и прогнозирования;
- 6) учет внешних факторов макросреды и внутренних факторов микросреды, а также рисков и неопределенности.

Общая схема формирования оценочных значений и их изменений включает в себя 3 основных этапа. На первом этапе определяются основные требования к бухгалтерским оценкам. На втором — выявляются факторы, которые могут повлиять на бухгалтерскую оценку и определяются источники информации, которые будут служить основой для данной оценки. На третьем — производится расчет оценочного значения на основе используемых допущений. При этом следует учитывать вероятность наступления событий, прогнозы.

Сложность и субъективность бухгалтерских оценок заставляет многие хозяйствующие субъекты осуществлять «поиск аудитора, который готов поддержать предлагаемый порядок учета, призванный помочь фирме достичь своих целей в области отчетности, даже если такой подход может нарушить надежность отчетности» [15].

Оценочные значения и их изменения часто являются существенными для финансовой отчетности и трудны для аудита. Повторяющиеся, необычные либо непрозрачные изменения в бухгалтерских оценках должны стать объектом повышенного внимания со стороны аудитора в ходе аудиторской проверки финансовой отчетности. Изменения в бухгалтерских оценках могут оказать влияние на ключевые показатели, например на прибыль, а также повлиять и на сопоставимость учетных данных.

Бухгалтерские оценки и раскрытие соответствующей информации должны быть обоснованными. Для этого они должны вписываться в контекст применяемой концепции подготовки финансовой отчетности. Кроме того, они должны отражать профессиональные суждения, согласующиеся друг с другом и с суждениями, используемыми в других бухгалтерских оценках или областях хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта. Внутренний контроль компании, организованный на высоком уровне, может снизить

затраты и неуместные утверждения бухгалтерских оценок.

Ввиду особенностей формирования оценочных значений они являются одним из важнейших и сложных объектов аудита.

Зарубежная практика свидетельствует о практике формирования баз данных, на основе которых осуществляется мониторинг за изменением в бухгалтерских оценках. Так, в 2013 г. была запущена база данных Audit Analytics «Изменения в бухгалтерских оценках», которая в настоящий момент обобщает данные об изменениях в раскрываемых бухгалтерских оценках на протяжении 18 лет [16]. Ввиду полезности этих раскрытий данная база отслеживает все существенные изменения в бухгалтерских оценках, в ежегодных и ежеквартальных отчетах, подаваемых в SEC, фиксируя характер изменений, а также влияние на доход и прибыль на акцию. База данных в настоящее время насчитывает около 11 000 изменений в оценках. За 2018 г. в топе изменений в бухгалтерских оценках лидируют: отражение обесценения, амортизация, оценка процента выполнения и признания выручки по договору, резервы по реструктуризации, а также величина резервов, создаваемых в случае наступления непредвиденных обстоятельств, несения обязательств, включая судебные разбирательства².

В случае, если у бухгалтеров нет возможности дать количественную оценку, они осуществляют поиск дополнительной информации, собирая при этом большие массивы данных, используя свой опыт, анализируя исторические учетные данные. Этот процесс существенно облегчается в условиях использования больших данных и различных цифровых технологий.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность, ориентированная как на внешних, так и на внутренних пользователей, носит ретроспективный характер. В то же время трудно отрицать, что бухгалтерский учет является важнейшей составной частью информационного обеспечения принятия управленческих решений в силу документального подтверждения каждого факта хозяйственной деятельности. Оценочные значения носят перспективный характер, что требует применения новейших цифровых технологий и больших данных при их расчете.

² Change in accounting estimate. URL: <https://www.faqifrs.com/change-in-accounting-estimate> (дата обращения: 11.10.2020).

В условиях цифровизации реальностью становится построение учетной интегрированной системы, в основе которой лежат данные бухгалтерского (финансового) учета, функционирующего в режиме онлайн, что облегчает процессы прогнозирования при формировании оценочных значений. При таком подходе бухгалтерский (управленческий) учет в данной интегрированной системе ведется на базе бухгалтерского (финансового) учета, что существенно снижает трудозатраты. Использование электронного документооборота (далее — ЭДО), предусматривающего создание документа одной стороной сделки в ее бухгалтерской базе и подписание электронной цифровой подписью (далее — ЭЦП), роботизации процессов обработки первичных учетных документов позволяют работать в режиме онлайн. В рамках ЭДО активно применяются технологии оптического распознавания символов (OCR). В настоящее время инициатором перехода на ЭДО является ФНС.

Использование блокчейн потребует использования тройной записи, которая позволит решить и вопросы, связанные с прозрачностью аудита, включая и аудит такого сложного участка, как аудит оценочных значений [17, 18].

Роботизированная автоматизация процессов (далее — RPA) способствует снятию с бухгалтера рутинных функций и даст новый толчок для развития аутсорсинга бухгалтерских услуг. Использование искусственного интеллекта (далее — AI) в бухгалтерии позволит осуществлять обработку больших массивов данных, с последующей роботизацией выработки профессионального суждения бухгалтера, которое является основой для расчета оценочных значений. Деятельность бухгалтера в будущем в большей степени потребует навыков в области анализа, планирования и интерпретации как учетной, так и внеучетной информации.

Бухгалтерия в своей работе перенесет акцент с фиксации фактов хозяйственной жизни на информационную поддержку принятия управленческих решений на основе четко выстроенной учетно-контрольной системы, ориентированной на успешную реализацию стратегии хозяйствующего субъекта. В этой связи расчет и аудит оценочных значений на основе цифровых технологий позволит повысить качество учетно-контрольного обеспечения принятия управленческих решений. Процессы цифровизации сделают реальностью создание интегрированной учетно-контрольной системы, в которой бухгалтерский (финан-

совый) и бухгалтерский (управленческий) учет будут сближены.

МСА 540 «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации» раскрывает методический подход к аудиту оценочных значений, требующий понимания деятельности экономического субъекта и его системы внутреннего контроля, что позволяет аудиторам оценить риски существенного искажения отчетности и выработать ответные меры³.

Данный методический подход предполагает, что аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что бухгалтерские оценки в финансовой отчетности являются обоснованными, а раскрытие информации адекватно в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Кроме того, неотъемлемой частью изложенного в МСА 540 методического подхода являются процедуры оценки предвзятости руководства на основе соответствующих индикаторов, процедуры получения письменных заявлений руководства, а также документирование аудиторских процедур.

В ходе проверки аудитор производит:

1) оценку обоснованности и последовательности допущений руководства, а также проверку, являются ли базовые данные полными, точными и актуальными;

2) сравнение оценочных значений, полученных на основании допущений руководства оценочными значениями, раскрытыми в финансовой отчетности;

3) исследование последующих событий или транзакций, происходящих после отчетной даты, но до даты отчета аудитора [2, с. 198].

Ввиду сложной природы оценочных значений и их особенностей аудиторы зачастую привлекают в целях формирования оценочных значений экспертов. Их привлечение целесообразно при оценке текущих судебных дел, оценке сложных финансовых инструментов. В качестве экспертов могут выступать актуарии для определения обязательств по выплатам работникам; инженеры, оценивающие обязательства по восстановлению

³ Международный стандарт аудита 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317185 (дата обращения: 02.10.2020).

окружающей среды; оценщики нематериальных активов или стоимости недвижимости; геологи оценят месторождения полезных ископаемых или запасы нефти для горнодобывающих и энергетических компаний; адвокаты, прогнозирующие потенциальные убытки от судебного разбирательства.

Опубликованный в 2018 г. и применимый для учетных периодов, начинающихся 15 декабря 2019 г. или после этой даты, МСА 540 (пересмотренный) «Аудит бухгалтерских оценок и связанных раскрытий» вводит ряд изменений в методических подходах при аудите оценочных значений, которые аудиторы должны будут внедрить.

Существенное изменение методических подходов к аудиту оценочных значений требует четкого понимания введенных новаций. Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW) предоставил на своем сайте ряд ресурсов, чтобы помочь своим членам в их подготовке к внедрению пересмотренного МСА.

Эволюция подходов к аудиту оценочных значений связана с изменением цели аудита. Ранее цель заключалась в получении аудиторами достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что оценочные значения являются обоснованными, соответствующие раскрытия информации в финансовой отчетности достаточны в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности⁴. В настоящее время согласно новому МСА 540 аудиторы должны получить разумную уверенность как в бухгалтерских оценках, так и в раскрытии информации.

Рассмотрение бухгалтерских оценок будет охватывать весь процесс аудита от самого начала планирования до общей заключительной проверки аудиторского файла. Сложность состоит и в том, что необходима разработка стандартизированных рабочих документов аудитора с учетом многих новых требований МСА 540, исходя из принципа экономичности.

Новый стандарт требует проведения аудиторами отдельных оценок двух типов риска (неотъемлемый риск и риск средств контроля на уровне

утверждений) в целях формирования основы для разработки и проведения дальнейших аудиторских процедур, с целью реагирования на риски существенного искажения отчетности. При этом наличие скептического мышления является основой аудита.

Применительно к бухгалтерским оценкам необходимо сконцентрировать внимание на рисках, связанных с их субъективностью, сложностью расчета, когда требуется несколько допущений или когда используются сложные модели и сценарии, а также неопределенностью.

Понимание среды, в которой осуществляет свою деятельность хозяйствующий субъект, требует анализа хозяйственных операций и других событий и условий, относящихся к бухгалтерским оценкам, которые должны быть признаны или раскрыты. Необходимо принимать в учет факторы, относящиеся к бухгалтерским оценкам организации, включая нормативную базу, относящуюся к концепции подготовки финансовой отчетности, пруденциальный надзор, а также характер бухгалтерских оценок и связанных с ними раскрытий, которые аудитор ожидает включить в финансовую отчетность организации, исходя из понимания аудитором ранее изложенных вопросов. Аудитору необходимо выяснить, как процесс оценки рисков, используемый в организации, выявляет и устраняет риски, какие методы использует руководство при формировании бухгалтерских оценок. Необходимо исследовать подходы руководства к выбору и обоснованию методов, используемых для целей бухгалтерской оценки, подходы к разработке методик расчета оценочных значений и практике их применения. Соответственно, чем значительнее неотъемлемый риск, тем больше необходимо проявлять профессиональный скептицизм, особенно если оценочные значения подвержены предвзятости руководства или высок риск недобросовестных действий.

Регуляторы обеспокоены отсутствием профессионального скептицизма, продемонстрированного в рабочих документах, содержащихся в аудиторских файлах. В этой связи аудиторы не должны полагаться исключительно на получение подтверждающих доказательств. Они не должны игнорировать противоречивые доказательства, но при этом не обязаны проводить исчерпывающий поиск для выявления всех источников аудиторских доказательств. Аудиторы должны продемонстрировать проявление профессиональ-

⁴ Международный стандарт аудита 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и ответственного раскрытия информации» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317185 (дата обращения: 02.10.2020).

ного скептицизма, выражающегося в грамотном планировании, обучении аудиторской команды, коучинге и контроле, а также эффективном и своевременном анализе аудиторских файлов.

Аудиторы должны убедиться на основании проведенных аудиторских процедур и полученных аудиторских доказательств в том, что полученные результаты оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок подготовки отчетности на базе применяемой концепции остаются уместными, решения руководства в отношении признания, оценки, представления и раскрытия информации соответствуют применяемой системе финансовой отчетности; было получено достаточно соответствующих аудиторских доказательств.

Пересмотренный МСА 540 вводит расширенные требования к документации, которая должна отражать ключевые элементы понимания аудитором субъекта и его среды, включая внутренний контроль, связанный с бухгалтерскими оценками; связь последующих аудиторских процедур с результатами оценки риска существенных искажений на уровне предпосылок подготовки отчетности в соответствии с применяемой концепцией; реагирование на ситуации, в которых руководством не предприняты меры для понимания и устранения неопределенности оценки; индикаторы возможного смещения руководства, если таковые имеются, и аудиторская оценка последствий для аудита; и существенные суждения, сделанные при определении того, являются ли бухгалтерские оценки и соответствующие раскрытия разумными или неверными в контексте применяемой системы финансовой отчетности. Особенно важно, чтобы документация отражала должное проявление аудиторами профессионального скептицизма⁵.

Как минимум в составе рабочих документов необходимо разработать анкету клиента по бухгалтерским оценкам в целях понимания применяемой технологии расчета оценочных значений.

Кроме того, необходима разработка рабочих документов, позволяющих производить конкретную бухгалтерскую оценку с целью оценки:

- 1) допущений и суждений руководства при формировании оценочных значений;
- 2) эффективности средств контроля при формировании бухгалтерских оценок;
- 3) предвзятости руководства;
- 4) достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств, полученных на основе аудиторских процедур по существу.

Кроме того, для каждого проверяемого оценочного значения целесообразно разработать:

- 1) тесты средств контроля;
- 2) тесты по существу для конкретной бухгалтерской оценки.

Внедрение нового методического подхода целесообразно осуществлять на базе разработки шаблонов аудита на основе облачных технологий, разработанных в тесной взаимосвязи пересмотренного МСА 540 и МСА 570, регламентирующего аудит гипотезы непрерывности деятельности экономического субъекта. Использование цифровых технологий при проведении аудита позволит оценить два вида риска (неотъемлемый риск и риск средств контроля) в их взаимосвязи, что позволит разработать и спланировать аудиторские процедуры, позволяющие обеспечить разумную уверенность как в бухгалтерских оценках, так и в раскрытии информации.

ВЫВОДЫ

Проведенное исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации позволило обосновать закономерность формирования оценочных значений в контексте развития балансовых теорий и совершенствования учетно-контрольного обеспечения принятия управленческих решений.

Бухгалтерская оценка представляет собой методику измерения тех элементов бухгалтерского учета, которые не имеют точного способа количественной оценки и поэтому оцениваются на основе суждений и знаний, полученных из прошлого опыта. Бухгалтерские оценки оказывают значительное влияние на финансовое положение компании и результаты деятельности. Аудит оценочных значений повышает доверие внешних пользователей к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В ходе исследования выделены особенности бухгалтерских оценок, заключающиеся в их перспективном характере, базирующимся на прогно-

⁵ Международный стандарт аудита 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и ответственного раскрытия информации» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317185 (дата обращения: 02.10.2020).

зах, допущениях, многосценарности; вероятностном характере, высокой степени субъективности, использовании широкого спектра профессиональных суждений различных специалистов, а также методов планирования и прогнозирования, учета внешних факторов макросреды и внутренних факторов микросреды, а также рисков и неопределенности.

Исследована эволюция методических подходов к проведению аудита оценочных значений, обусловленная изменением цели аудита. Особенностями нового методического подхода являются следующие требования:

- 1) рассмотрение бухгалтерских оценок на всех стадиях аудиторской проверки;
- 2) разделение оценки неотъемлемых рисков и рисков контроля;
- 3) демонстрация проявления профессионального скептицизма в рабочих документах аудитора;
- 4) разработка новых шаблонов рабочих документов с учетом изменений МСА 540.

Рассмотрение аудитором оценочных значений в соответствии с новым методическим подходом к проведению аудита потребует:

- проведения ретроспективного анализа эффективности процесса оценки руководством в предыдущие периоды;
- раздельной оценки неотъемлемого риска для каждой оценки с учетом неопределенности, сложности, субъективности и других факторов оценки;
- рассмотрения выявленных рисков в спектре, учитывающем влияние факторов риска на вероятность возникновения и величину искажения в отчетности, что потребует проявления высокого уровня профессионального скептицизма и изменения мышления по сравнению с тради-

ционной оценкой «высокий, средний, низкий», необходимость проверки каждой бухгалтерской оценки с помощью процедур, разработанных для проверки того, как руководство сделало оценку;

- разработки точечной оценки или диапазона значений, получение доказательств относительно событий после отчетной даты.

При этом аудитор должен проявлять профессиональный скептицизм, пытаясь избежать предвзятости в отношении подтверждающих аудиторских доказательств и исключения тех из них, которые могут показаться противоречивыми.

На заключительном этапе аудита необходимы:

- обзор и заключение по бухгалтерским оценкам с учетом возможной предвзятости руководства;
- оценка достаточности полученных аудиторских доказательств;
- оценка аудитором соблюдения требований к раскрытию информации с учетом применяемой концепции подготовки финансовой отчетности.

Обоснована необходимость применения цифровых технологий при учете и аудите оценочных значений, а также целесообразность разработки анкеты клиента по бухгалтерским оценкам в целях понимания применяемой технологии расчета оценочных значений. Рекомендовано применение стандартизированных шаблонов рабочих документов аудитора с учетом изменений МСА 540, включающих в себя: анкету клиента по бухгалтерским оценкам в целях понимания применяемой технологии расчета оценочных значений, рабочих документов, позволяющих производить конкретную бухгалтерскую оценку, а для каждого проверяемого оценочного значения — тесты средств контроля и тесты по существу для конкретной оценки.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Иванов А. Какой будет бухгалтерия через пять лет. URL: <https://vc.ru/fin№ aN№ ce/72312-kakoy-budet-buhgalteriya-cherez-ryat-let> (дата обращения: 05.10.2020).
2. Алексеева Г. И. Учетная политика и оценочные значения: порядок отражения изменений в отчетности по РПБУ и МСФО. *Международный бухгалтерский учет*. 2016;406(16):28–40.
3. Дружиловская Т. Ю. Проблемы применения оценочных резервов в системах российских и международных стандартов. *Международный бухгалтерский учет*. 2017;434(20):1164–1182.
4. Кувалдина Т. Б. Информация об изменениях оценочных значений: раскрытие в бухгалтерской отчетности. *Аудиторские ведомости*. 2009;(9):65–69.
5. Куликова Л. И. Учетная политика и изменения оценочных значений. *Бухгалтерский учет*. 2010;(2):46–49.
6. Мизиковский Е. А. Бухгалтерская отчетность: отражение изменений оценочных значений. *Аудиторские ведомости*. 2010;(10):11–19.

7. Сотникова Л.В. Изменения оценочных значений. *Бухгалтерский учет*. 2009;(2):5–11.
8. Жарылгасова Б.Т., Савин В.Ю. Аудит оценочных значений. *Аудиторские ведомости*. 2008;(6):3–7.
9. Millar J. ISA 540 (revised) auditing accounting estimates & related disclosures. URL: <https://www.accountingweb.co.uk/community/industry-insights/isa-540-revised-auditing-accounting-estimates-related-disclosures> (дата обращения: 07.10.2020).
10. Массарыгина В.Ф. Вопросы проверки оценочных значений в ходе аудита. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;178(28):40–45.
11. Богатая И.Н. Особенности бухгалтерского учета и аудита оценочных значений и их изменений. Мат. Междунар. науч.-практ. конф. РГЭУ (РИНХ) «Статистика в современном мире: методы, модели, инструменты». Ростов-на-Дону: Изд-во ООО «АзовПринт»; 2020:196–200.
12. Сквирская Е.Л. Вопросы аудита оценочных значений: требования к проверке профессионального суждения, выражаемого при подготовке финансовой отчетности. *Финансовые и бухгалтерские консультации*. 2008;(6). URL: <http://base.garant.ru/5488079> (дата обращения: 13.10.2020).
13. Sharp L. Preparing for changes to ISA 540 on auditing accounting estimates. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/preparing-changes-isa-540-auditing-accounting-estimates> (дата обращения: 13.10.2020).
14. Эриашвили Н.Д. Учет и аудит оценочных значений. *Аудиторские ведомости*. 2019;(4):25–29.
15. Aznar-Muzas G., Terranova N. Academic literature review — changes in accounting estimates. *Audit Analytics*. URL: <https://blog.auditanalytics.com/academic-literature-review-changes-in-accounting-estimates> (дата обращения: 10.10.2020).
16. Hallas N. An overview of nineteen years of changes in accounting estimates. *Audit Analytics*. URL: <https://blog.auditanalytics.com/an-overview-of-nineteen-years-of-changes-in-accounting-estimates> (дата обращения: 11.10.2020).
17. Шнокель Э. Тройная запись как способ повышения доверия. URL: https://gaap.ru/articles/Troynaya_zapis_kak_sposob_povysheniya_doveriya (дата обращения: 13.10.2020).
18. Халезов А. Тройная бухгалтерия: как блокчейн решит вопрос прозрачности аудита. URL: <https://medium.com> (дата обращения: 13.10.2020).

REFERENCES

1. Ivanov A. What will accounting be like in five years' time. URL: <https://vc.ru/fin^o aN^o ce/72312-kakoy-budet-buhgalteriya-cherez-pyat-let> (accessed on 05.10.2020). (In Russ.).
2. Alekseeva G. I. Accounting policy and estimated values: The procedure for reflecting changes in reporting under RAS and IFRS. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Financial Accounting*. 2016;406(16):28–40. (In Russ.).
3. Druzhilovskaya T. Yu. The problems of application of estimated reserves in the systems of Russian and international standards. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Financial Accounting*. 2017;434(20):1164–1182. (In Russ.).
4. Kuvaldina T. B. The information regarding changes in estimates: Disclosure in the financial statements. *Auditorskie vedomosti = Audit Statements*. 2009;(9):65–69. (In Russ.).
5. Kulikova L. I. Accounting policy and changes in estimated values. *Bukhgtalterskii uchet = Accounting*. 2010;(2):46–49. (In Russ.).
6. Mizikovskii E. A. Accounting statements: Reflection of changes in estimated values. *Auditorskie vedomosti = Audit Statements*. 2010;(10):11–19. (In Russ.).
7. Sotnikova L. V. Changes in estimated values. *Bukhgtalterskii uchet = Accounting*. 2009;(2):5–11. (In Russ.).
8. Zharylgasova B. T., Savin V. Yu. Auditing of estimated values. *Auditorskie vedomosti = Audit Statements* 2008;(6):3–7. (In Russ.).
9. Millar J. ISA 540 (revised) auditing accounting estimates & related disclosures. URL: <https://www.accountingweb.co.uk/community/industry-insights/isa-540-revised-auditing-accounting-estimates-related-disclosures> (accessed on 07.10.2020).
10. Massarygina V. F. Verification of estimated values in the course of the auditing. *Mezhdunarodnyi bukhgtalterskii uchet = International Financial Accounting*. 2011;178(28):40–45. (In Russ.).

11. Bogataya I. N. Features of accounting and auditing of estimated values and their changes. In: Proc. of the Intern. Sci. and pract. conf. of Rostov State University (RINH) "Statistics in the modern world: Methods, models, tools". Rostov-on-Don: Publishing house of LLC "AzovPrint"; 2020:196–200. (In Russ.).
12. Skvirskaya E. L. Issues of auditing of estimated values: Requirements for verification of professional judgment expressed in the preparation of financial statements. *Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii = Financial and Accounting Advice*. 2008;(6). URL: <http://base.garant.ru/5488079> (accessed on 13.10.2020). (In Russ.).
13. Sharp L. Preparing for changes to ISA 540 on auditing accounting estimates. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/preparing-changes-isa-540-auditing-accounting-estimates> (accessed on 13.10.2020).
14. Eriashvili N. D. Accounting and auditing of estimated values. *Auditorskie vedomosti = Audit Statements*. 2019;(4):25–29. (In Russ.).
15. Aznar-Muzas G., Terranova N. Academic literature review — changes in accounting estimates. *Audit Analytics*. URL: <https://blog.auditanalytics.com/academic-literature-review-changes-in-accounting-estimates> (accessed on 10.10.2020).
16. Hallas N. An overview of nineteen years of changes in accounting estimates. *Audit Analytics*. URL: <https://blog.auditanalytics.com/an-overview-of-nineteen-years-of-changes-in-accounting-estimates> (accessed on 11.10.2020).
17. Schnockel E. Triple entry as a way to increase confidence. URL: https://gaap.ru/articles/Troynaya_zapis_kak_sposob_povysheniya_doveriya (accessed on 13.10.2020). (In Russ.).
18. Khalezov A. Triple accounting: how blockchain will solve the issue of audit transparency. URL: <https://medium.com> (accessed on 13.10.2020). (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Ирина Николаевна Богатая — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры аудита, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия
bogaty89@rambler.ru

Елена Михайловна Евстафьева — доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры «Бухгалтерский учет», Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия
2982232@mail.ru

ABOUT THE AUTHORS

Irina N. Bogataya — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Auditing Department, Rostov State Economic University (RINH), Rostov-on-Don, Russia
bogaty89@rambler.ru

Elena M. Evstaf'eva — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor of the Department of Accounting, Rostov State Economic University (RINH), Rostov-on-Don, Russia
2982232@mail.ru

*Статья поступила в редакцию 23.10.2020; после рецензирования 06.11.2020; принята к публикации 17.11.2020.
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 23.10.2020; revised on 06.11.2020 and accepted for publication on 17.11.2020.
The authors read and approved the final version of the manuscript.*

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-75-83
УДК 336.148(045)
JEL H83

Контроль и оценка рисков национального проекта «Экология»

Т.Я. Гасанов^а, И.В. Пашнин^б, И.Ф. Ветрова^с

^{а, б, с} Финансовый университет, Москва, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-1289-5206>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-6642-8216>;

^с <https://orcid.org/0000-0003-1955-9712>

АННОТАЦИЯ

В условиях современного развития экономики решение проблем, связанных с экологией, приобретает очень важное значение. Достичь экологической устойчивости в России предполагается решить за счет реализации комплекса мероприятий, обозначенных в национальном проекте «Экология». Статья посвящена факторам, оказывающим влияние на реализацию национальных проектов и программ в сфере экологии в РФ. Проведенный анализ реализации этого проекта и государственной программы Российской Федерации «Охрана окружающей среды», а также изучение российской и зарубежной практики (опыт Сингапура, Великобритании, Германии и других стран) в части осуществления контроля исполнения стратегических документов позволили выявить соответствующие риски и произвести их оценку с целью повышения эффективности финансового контроля за реализацией национального проекта. На основе выявленных рисков обозначены дополнительные целевые показатели нацпроекта, требующие, по мнению авторов, переработки его в целях более эффективного выполнения. Результаты проведенного исследования могут быть полезны профильным государственным органам, отвечающим за реализацию национального проекта «Экология», в частности Министерству природных ресурсов и экологии РФ, в также органам контроля за его реализацией, например, Счетной палате РФ.

Ключевые слова: финансовый контроль; национальный проект; государственная программа; экология; загрязнение окружающей среды; оценка рисков; природные ресурсы; устойчивое развитие территорий

Для цитирования: Гасанов Т.Я., Пашнин И.В., Ветрова И.Ф. Контроль и оценка рисков национального проекта «Экология». Учет. Анализ. Аудит. = *Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(6):75-83. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-75-83

ORIGINAL PAPER

Monitoring and Risk Assessment of the National Project “Ecology”

T. Ya. Gasanov^а, I. V. Pashnin^б, I. F. Vetrova^с

^{а, б, с} Financial University, Moscow, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-1289-5206>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-6642-8216>;

^с <https://orcid.org/0000-0003-1955-9712>

ABSTRACT

In the conditions of the modern economic development, its focus on sustainable development and environmental problems are of paramount importance. The directions of achieving environmental sustainability in Russia are supposed to be solved through the implementation of a set of measures outlined in the national project “Ecology”, which sets a number of targets and additional indicators that contribute to solving environmental problems. The article is devoted to the factors influencing the implementation of national projects and programs in the field of ecology in the Russian Federation. An analysis of the implementation of the “Ecology” project and the state program of the Russian Federation “Environmental Protection” as well as the study of Russian and foreign practices (experience of Singapore, Great Britain, Germany and other countries) regarding the monitoring the implementation of strategic documents, have helped to identify the relevant risks and to conduct their assessment, with the aim of increasing the effectiveness of financial control over the implementation of the national project. On the basis of the identified risks, the targets of the “Ecology”

© Гасанов Т.Я., Пашнин И.В., Ветрова И.Ф., 2020

project were identified, which, in the opinion of the authors, requires its revision in order to be more effective. The results of the study may be interesting as relevant state bodies responsible for the implementation of the national project "Ecology", in particular, the Ministry of Natural Resources and Ecology of the Russian Federation, as well as bodies which are monitoring its implementation, for example, the Accounts Chamber of the Russian Federation.

Keywords: financial control; national project; state programme; ecology; environmental pollution; risk assessment; natural resources; sustainable development of territories

For citation: Gasanov T. Ya., Pashnin I.V., Vetrova I.F. Monitoring and risk assessment of the national project "Ecology". *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(6):75-83. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-75-83

ВВЕДЕНИЕ

Неотъемлемой частью человеческой жизнедеятельности является вовлечение в этот процесс окружающего мира, вследствие чего происходят природные изменения, такие как повышение температуры воздуха, ухудшение водных источников, нетипичная миграция представителей фауны и т.д.

Среди основных причин появления столь удручающих экологических проблем выделяются следующие:

- неудовлетворительный уровень знаний об окружающей среде;
- незнание способов взаимовыгодного взаимодействия человека и природы;
- отсутствие должного экологически-ответственного производства и потребления;
- правовые коллизии в части защиты и сохранения окружающей среды.

Поэтому совершенствование подходов к анализу природных процессов является важнейшей стороной их решения. Использование лучших мировых практик, в том числе методологического характера, а также новаторских идей в сфере устойчивого развития и природопользования позволит объективно оценить и минимизировать пагубное влияние жизнедеятельности человека на природу. Именно этими факторами обусловлена актуальность выбранной темы.

Анализ содержания проблем устойчивого развития территорий свидетельствует о необходимости использования комплексного подхода к изучению и решению вопросов управления природными процессами. При этом решить ее невозможно без привлечения всех накопленных знаний о природных процессах, в том числе зарубежного опыта; без применения современных методологических подходов к практике природопользования; разработки показателей и моделей оценки влияния хозяйственной деятельности на изменение основных свойств природных лан-

дшафтов; кроме того, необходимы значительные финансовые ресурсы.

Целью работы является анализ и оценка рисков реализации национальных программ и проектов в области экологии в целях повышения эффективности контроля за их исполнением. Исходя из этого, были сформулированы задачи исследования:

- рассмотреть основные направления государственных программ и проектов в сфере экологии;
- изучить зарубежный подход к реализации экологических программ и проектов;
- выявить риски реализации экологических программ и проектов.

В качестве объекта исследования выбран национальный проект «Экология», утвержденный 24.12.2018¹, предметом исследования стали показатели эффективности проекта и риски, возникающие на современном этапе его реализации; информационная основа исследования — нормативно-правовая база Российской Федерации в сфере экологии, а также статистические и аналитические данные зарубежных стран.

Научная новизна исследования заключается в выявлении и анализе факторов, влияющих на устойчивость крупных проектов в области экологии; его результаты могут иметь практическое применение при дальнейшей реализации конкретного нацпроекта «Экология».

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Национальный проект «Экология» является одним из приоритетных проектов РФ на 2019–2024 гг., его цель — обеспечить охрану окружающей среды². До

¹ Официальный сайт Министерства природных ресурсов и экологии РФ. Национальный проект «Экология». URL: http://www.mnr.gov.ru/activity/directions/natsionalnyy-proekt_ekologiya (дата обращения: 05.04.2020).

² Официальный сайт национальных проектов. Будущее России. Национальные проекты. URL: <https://futuresussia.gov.ru> (дата обращения: 05.04.2020).

принятия указанного стратегического документа в России действовала государственная программа «Охрана окружающей среды» [1].

Названные официальные документы имеют много общего, даже в какой-то степени можно говорить о преемственности стратегического направления сохранения экологической устойчивости России, при этом отмечая, что целевые показатели национального проекта более конкретизированы. В частности, в нем получили развитие показатели, связанные с более эффективным обращением с отходами производства и потребления, расписаны цели по ликвидации несанкционированных свалок и опасных объектов накопленного экологического вреда, а также перечислены конкретные задачи по обработке и утилизации различных отходов, в том числе в процентном соотношении. В государственной программе представлена лишь информация об объеме образованных отходов в тоннах на 1 млн руб. от ВВП, а также численность населения, качество жизни которого улучшится (в тыс. чел), т.е. используются различные меры измерения, но в целом эти показатели можно сопоставить [2]. В государственной программе эти показатели представлены как результат работы национального проекта.

Аналогичная ситуация характерна и для показателя снижения уровня загрязнения атмосферного воздуха в крупных промышленных центрах. В национальном проекте указываются долевыми показатели по снижению совокупного объема выбросов, тогда как в госпрограмме представлен натуральный показатель в соотношении с ВВП, причем в документах совпадает лишь один из показателей — это количество городов с высоким уровнем загрязнения воздуха. В нацпроекте обозначены показатели, способствующие решению данных проблем, а в программе приведен натуральный показатель численности населения, проживающего на территориях с неблагоприятной экологической ситуацией.

В государственной программе, в отличие от национального проекта, отсутствуют цели относительно повышения качества водных ресурсов, в том числе реки Волги и озера Байкал, а также обеспечения баланса выбытия и воспроизводства лесов. По первому пункту стоит отметить, что в рамках государственной программы созданы подпрограммы, в частности по регулированию качества окружающей среды (включая качество водных ресурсов) и озера Байкал, а поэтому в указанных документах данные вопросы рассматриваются более подробно. Что же касается сохранения лесов — это,

скорее всего, совершенно новая цель, связанная с увеличением лесных пожаров в последнее время.

Пункт по сохранению биологического разнообразия, имеющийся в обоих документах, также имеет большие сходства. В нацпроекте задаются количественные показатели особо охраняемых территорий и увеличение их площадей в гектарах, прописан показатель роста количества посетителей на данных объектах, а в национальной программе, помимо обозначения доли такой территории, указывается конкретная доля видов млекопитающих и птиц, занесенных в Красную книгу РФ и обитающих там [3].

По структуре оба документа схожи, но в национальном проекте в качестве самостоятельных обозначены такие позиции, как «Чистый воздух», «Чистая вода», «Сохранение лесов», которых нет в государственной программе. В нацпроекте отдельно выделен раздел, посвященный оздоровлению Волги, а в госпрограмме — по организации и обеспечению работ и научных исследований в Арктике и Антарктике [4].

Таким образом, национальный проект является логичным продолжением государственной программы, но в дальнейшем (после завершения срока ее реализации) необходимо использовать лишь один документ, так как фактически они дублируют друг друга с различием в степени детализации целей и показателей эффективности, причем состав последних может быть расширен для достижения иных целевых установок, обеспечивающих улучшение экологической обстановки в России.

Сегодня человек потребляет на 30% больше ресурсов планеты, чем она может восстановить (даже при условии соединения природного и антропогенного факторов возобновления природных ресурсов) [5]. В связи с этим колоссально возрастает масштабность угрозы невозможности восстановления потребленных человеком за один год ресурсов³. По данным исследований, проведенных международным сообществом, занимающимся проблемами устойчивого развития нашей планеты, потребуется примерно полтора года, а исходя из данных отчетов аналитиков Организации Объединенных Наций, в случае продолжения существующих темпов производства и потребления и роста людской популяции

³ Страница официального сайта ООН, посвященная целям устойчивого развития. URL: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/sustainable-consumption-production> (дата обращения: 08.04.2020).

к 2050 г. понадобятся три планеты, подобной нашей, для удовлетворения человеческих потребностей (см. рисунок).

Кроме того, экстенсивное потребление имеет тесную корреляцию с генерацией отходов, период выброса которых существенно короче срока трансформации их в ресурсы. Названием сложившейся ситуации служит термин «экологический пат», когда сегодняшнее безответственное потребление человеком ресурсов планеты ставит под вопрос завтрашнее существование как животного и растительного разнообразия, так и всего будущего поколения людей.

Понимая тенденции и возможную степень угрозы для человечества, все большее число стран начинают осознавать безальтернативность принятия решений во избежание реализации последствий столь губительного развития ситуации, поэтому государство и бизнес стали активнее акцентировать внимание общественности на важности и безотлагательности принятия мер по ограничению пагубного влияния человека на природу ради сохранения нашей планеты.

Еще одна из важнейших задач современного цивилизованного общества XXI в. — поддержание первозданности окружающей среды, оказывающей непосредственное влияние как на здоровье населения, так и на показатель производительности труда, тем самым улучшая экономический потенциал⁴. Однако эффективной реализации национальных проектов, как в России, так и в других странах, препятствует целый ряд факторов. Прежде всего отметим, что какого-либо международного понятия национального проекта не существует. Зачастую в зарубежных странах национальный проект — это комплексная программа, обладающая общественной значимостью и исполняемая за счет бюджетных средств государства (освоение космоса, использование атомной и «зеленой» энергетики и др.).

За рубежом реализация программ по защите окружающей среды осуществляется иначе, чем в России. На международном уровне достаточно распространенной практикой является привлечение к таким проектам, помимо участия государства,

средств частного сектора; таким образом реализуются экологические проекты по моделям государственно-частного партнерства [6], что, как показывают результаты исследования, не имеет такой популярности в Российской Федерации. К примеру, на реализуемые в Германии экологические программы Министерством по охране окружающей среды за последние три года были выделены субсидии более чем тысячи проектам в шестистах муниципалитетах. Осуществляя субсидирование в такие проекты, германское правительство делает вклад в поддержание чистоты экологии по всей стране, от которого получают пользу все граждане [7].

Осуществляя инвестирование в защиту окружающей среды, можно сократить расходы муниципального бюджета в будущем путем снижения затрат по энергообеспечению социальных объектов; кроме того, реализация экологических проектов служит драйвером инфраструктуры муниципалитетов, способствует развитию сектора хай-тек [8].

Министерством по охране окружающей среды Германии финансируется:

- консультационное сопровождение концепций по защите окружающей среды (институтом уполномоченных по защите климата);
- интеграция высокотехнологичных инноваций в электроэнергетике;
- реализация государственных планов по сохранению природного разнообразия “100 Prozent Klimaschutz” и др.

Основой для долгосрочной экологической политики государства является концепция защиты климата, включающая в себя следующие аспекты:

- совершенствование систем учета потребления энергии и выбросов CO₂ и поиск путей снижения данных показателей;
- формирование конкретных целей экономии с определением перечня подлежащих выполнению необходимых мероприятий⁵.

Единая концепция защиты окружающей среды учитывает все важные сферы деятельности и включает подпрограммы для каждой отдельной экологической области [9].

В рамках соответствующей директивы Министерство по охране окружающей среды финансирует

⁴ Антропогенная концепция изменения климата. Рамочная конвенция ООН об изменении климата. Киотский протокол. URL: https://www.muniversity.ru/Экология/Антропогенная_концепция_изменения_климата_Рамочная_конвенция/15986_671121_страница2.html (дата обращения: 08.04.2020).

⁵ Официальный сайт Федерального министерства окружающей среды, охраны природы, строительства и безопасности ядерных реакторов Германии. Национальная климатическая политика. URL: <https://www.bmu.de/en/topics/climate-energy/climate/national-climate-policy> (дата обращения: 09.04.2020).



Рис. / Fig. Соотношение потребностей человечества и возможностей их удовлетворения с учетом имеющихся ресурсов / The correlation between the needs of mankind and the possibilities of meeting them, taking into account available resources

Источник / Source: официальный сайт ООН. URL: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/sustainable-consumption-production> (дата обращения: 08.04.2020) / page of the official UN website dedicated to the sustainable development goals. URL: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/sustainable-consumption-production> (accessed on 08.04.2020).

разработку всех уровней концепций для различных органов власти, при этом подпрограммы малых муниципалитетов могут консолидироваться, а на федеральном уровне осуществляется консультация местных сервисных центров⁶.

В Великобритании с 2010 г. реализуются пятилетние Национальные инфраструктурные планы (National Infrastructure Delivery Plan), первый из которых был рассчитан на 2010–2015 гг., второй — на 2016–2021 гг. [10]. Эти глобальные проекты конкретизируются ежегодными планами. Их цель — дальнейшее развитие существующих в стране инфраструктурных сетей⁷. Планы финансируются как государством, так и за счет средств частных инвесторов [11].

Для Сингапура актуальна другая проблема — отсутствие источников пресной воды. Поскольку вода импортируется из Малайзии, это вынудило правительство Сингапура к осуществлению с 1998 г. национальной программы NEWater по очищению сточных вод для приспособления ее к дальнейшему потреблению [12].

⁶ Обзор Европейской комиссии о выполнении Германией экологических требований. URL: https://ec.europa.eu/environment/eir/pdf/report_de_en.pdf (дата обращения: 09.04.2020).

⁷ Официальный сайт Правительства Великобритании. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/national-infrastructure-delivery-plan-2016-to-2021> (дата обращения: 10.04.2020).

Первый завод, где вода проходит очистку с использованием двухмембранной и ультрафиолетовой технологий, был построен в 2000 г. На сегодняшний день осуществляется деятельность пяти таких заводов [13]. Они очищают почти 50% сточных вод, преобразуя канализационный и ливневый сток в воду, качество которой отвечает стандартам Всемирной организации здравоохранения к питьевой воде. Несмотря на возможность использования переработанной воды для питья и приготовления пищи, ее направляют в отрасли, где требуется вода высокой чистоты [14]. В настоящее время программа NEWater обеспечивает до 40% потребностей страны в чистой воде, а к 2060 г., когда закончится срок соглашения с Малайзией, должно быть достигнуто удовлетворение до 55% ее потребностей, а вместе с опреснительными станциями — 80% [15]. С 2006 г. правительством этой страны на исследование возможностей переработки использованной воды было выделено 348 млн долл., а в 2009 г. разработан План устойчивого развития (Sustainable Singapore Blueprint, обновлен в 2015 г.), в котором были закреплены основные направления экологического развития страны. На реализацию Плана было выделено 1,1 млрд долл., и сейчас в его рамках осуществляется программа по переработке мусора и отходов предприятий: программа доказала свою эффективность, позволив сократить отходы на 90%, а выделяющаяся

от их утилизации энергия обеспечивает до 3% потребностей страны в топливе⁸.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

На основе анализа российского и зарубежного опыта авторами разработана карта рисков, которая поможет учитывать наиболее проблемные зоны реализации проекта и способствовать обеспечению эффективного его исполнения.

Российский национальный проект «Экология» на период с 1 октября 2018 по 31 декабря 2024 г. предусматривает бюджетное финансирование в размере 4041 млрд руб. на все цели и направления, при этом, по данным на апрель 2020 г., 440 млрд руб. израсходовано по одиннадцати федеральным проектам через четырнадцать главных распорядителей бюджетных средств (ГРБС)⁹. Указанные суммы в рамках 480 субсидий получены 332 исполнителями, заключившими 1220 контрактов¹⁰. Подразделы и подпрограммы проекта распределены по важнейшим сферам и целям государственной политики в области природоохранной и восстановительно-экологической деятельности.

Важнейшие рискованные параметры установлены в карте рисков, составленной в соответствии с целевыми и дополнительными показателями. Важно отметить, что каждый риск соответствует определенной денежной сумме, выделяемой по конкретным подпрограмме и направлению, и при этом вероятность риска математически определена исходя из существующих и гипотетически возможных факторов неосуществления или недостаточного достижения установленных нормативно-правовыми актами Правительства РФ целей и задач национального проекта его важнейших показателей¹¹.

Существенные риски выявлены в области корректности классификации различных параметров и дефиниций, контроля и надзора за осуществлением установленных задач: высокорисковые значения присущи направлениям по обеспечению

импортозамещения или иному технологическому или операционному снабжению производственных комплексов, создаваемых в рамках национального проекта; низкие риски признаны по схожим направлениям в области недостаточной правовой определенности классификаций, подходов к осуществлению или понятий.

Ввиду важности и приоритетности нацпроекта «Экология» необходимо рассматривать его исполнение и связанные с ним риски в контексте существующей политико-экономической, а также правовой ситуации в стране.

По итогам проведенного исследования можно высказать предположение о том, что могут быть реально не достигнуты такие его стратегические цели, как:

- введение в эксплуатацию достаточного количества новых производственно-технических комплексов по обработке, утилизации и обезвреживанию отходов (в связи с длительной процедурой строительства таких комплексов и получения необходимых разрешений и подтверждения соответствия высоким требованиям);
- снижение доли импорта основного технологического оборудования (в связи со структурными проблемами отечественной экономики и отсутствием на сегодняшний день сильных конкурентоспособных по сравнению с иностранными аналогами российских предприятий по производству экологического оборудования);
- правовое определение «качественная питьевая вода» (в связи со сложностями определения самого этого понятия), а также реальный надзор за производством и распространением питьевой воды достаточного качества;
- жесткий контроль и точность оценки сбросов загрязненных сточных вод (в связи с неудовлетворительным состоянием сливно-сбросочных систем в большинстве регионов в ближайшее время невозможна замена их и их контрольно-надзорных элементов в достаточном объеме);
- точная оценка ущерба от лесных пожаров (в связи со слабой развитостью общей технологической инфраструктуры вдали от населенных пунктов, малообеспеченностью ею больших лесных массивов вкуче с огромным количеством последних).

В остальных сферах и направлениях национального проекта не найдено высокорисковых целевых и дополнительных показателей, что свидетельствует о их реальной достижимости и относительно-

⁸ Страница сайта Министерства окружающей среды и водных ресурсов Сингапура, посвященная проекту «Устойчивое движение Сингапура». URL: <https://www.mewr.gov.sg/ssb> (дата обращения: 13.04.2020).

⁹ Официальный сайт проекта «Госрасходы». URL: <https://spending.gov.ru> (дата обращения: 18.04.2020).

¹⁰ Портал Счетной палаты Российской Федерации. URL: <https://ng.ach.gov.ru> (дата обращения: 18.04.2020).

¹¹ Федеральный национальный проект «Экология». URL: <http://buhguru.com/spravka-info/nats-proekt-ekologiya.html> (дата обращения: 18.04.2020).

ной надежности вложения бюджетных средств по соответствующим областям.

ВЫВОДЫ

Полномасштабная, своевременная и ритмичная реализация национальных проектов в России — проблема, стоящая достаточно остро. В настоящее время согласно информации, представленной на официальном сайте Счетной палаты по результатам аудита национальных целей и национальных проектов, «...расходы федерального бюджета РФ на реализацию национальных проектов и Комплексного плана модернизации и расширения магистральной инфраструктуры в январе-октябре 2020 г. ...исполнены на 70,2%, что составляет почти 1,6 трлн руб. из запланированных ранее 2,2 трлн руб. ...в проекте «Экология» — самые низкие показатели в направлении по обращению с твердыми коммунальными отходами исполнение составляет (36,8%)...»¹².

Заметим, что приведенная цитата свидетельствует лишь о неритмичности поступления финансовых ресурсов на реализацию национальных проектов, но не об эффективности достижения целевых показателей проектов. Следовательно, методическое обеспечение контрольных мероприятий должно развиваться в направлении не только контроля расходования бюджетных средств и их своевременного поступления главным распорядителям бюджетных средств, исполнителям, хотя этот фактор нельзя считать не важным, но представляется, что вектор, направленный на контроль эффективности, результативности и экономичности государственных финансовых ресурсов, должен иметь более интенсивное движение вперед, так как именно факторы, характеризующие достиже-

ние целевых показателей национальных проектов, позволяют делать выводы о том, насколько качественно и в срок ли будут реализованы приоритетные направления развития России.

Можно предположить, что проведенное исследование, при его практическом применении органами государственного контроля, позволит своевременно реагировать на отклонения в реализации национальных проектов в целом и проекта «Экология» в частности. Предлагаемый подход должен способствовать совершенствованию методического обеспечения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий при осуществлении аудита эффективности органами государственного финансового контроля.

Проведенное исследование позволило идентифицировать, проанализировать и оценить риски, связанные с исполнением приоритетного национального проекта «Экология» по различным отраслям и направлениям его реализации. Указанные рискованные показатели свидетельствуют о том, что система параметров эффективности на данный момент недостаточно проработана и требует серьезной модификации по ряду его подпрограмм. Установлено, что существует высокая вероятность того, что национальный проект будет реализован не в полной мере, что обуславливает необходимость усиленного контроля (надзора) со стороны контрольных органов за расходованием бюджетных средств, выделенных в рамках проведения проекта, а также значительных структурных и инфраструктурных преобразований как экономико-технологических экологических комплексов, так и правового поля в области природоохранной и природовосстановительной отраслей.

Результаты исследования могут быть использованы государственными контрольно-счетными органами, а также на уровне ответственных исполнителей этого национального проекта как элементов методического обеспечения систем внутреннего финансового контроля и аудита.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Лизунова Е. Н. Бюджетное финансирование охраны окружающей среды: современная оценка и тенденции развития. *Вестник экономики, права и социологии*. 2018;(3):27–31.
2. Колесникова К. В. Об эффективности государственных программ как основы финансирования охраны окружающей среды и природопользования. *Общество и право*. 2014;47(1):70–72.
3. Авдоница А. М. Национальный проект «Экология»: робкие шаги к реализации. *Экономическое развитие России*. 2019;26(5):53–55.
4. Краснощеков В. Н., Ольгаренко Д. Г. Оценка эффективности реализации национального проекта «Экология». *Природообустройство*. 2019;(2):6–12. DOI: 10.34677/1997–6011/2019–2–6–12

5. Ильин А. Н. Культура потребления и экология: проблемы взаимодействия. *Человек в мире культуры*. 2017;21(2/3):164–174.
6. Бедняков А. С., Миэринь Л. А. Национальные проекты России: проблемы и решения. *Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета*. 2019;118(4):20–25.
7. Душкова Д. О., Кириллов С. Н. Зеленая инфраструктура города: опыт Германии. *Вестник Волгоградского государственного университета*. 2016;35(2):136–147.
8. Мурзин А. Д., Мурзина С. М. Анализ практики реализации региональных экологических программ в России и за рубежом. *Экономика и экология территориальных образований*. 2017;2(1):124–133.
9. Abel D. The diffusion of climate policies among German municipalities. *Journal of Public Policy*. 2019;(7):1–26. (In Russ.). DOI: 10.1017/S 0143814X19000199
10. Раков И. Д. Механизмы поддержки финансирования «Зеленых» проектов: опыт стран. *Актуальные проблемы экономики и права*. 2017;11(2):67–82.
11. Turner C. The governance of polycentric national infrastructure systems: Evidence from the UK National Infrastructure Plan. *Environment and Planning C Politics and Space*. 2017;36(5). DOI: 10.1177/2399654417717068
12. Ghernaout D., Elboughdiri N., Alghamdi A. Direct potable reuse: The singapore Newater project as a role model. *Open Access Library Journal*. 2019;(6):1–11. DOI: 10.4236/oalib.1105980
13. Boh S. Singapore launches fifth Newater plant at Changi, boosting water supply. *The Straits Times*. 2017. URL: <https://www.straitstimes.com/singapore/singapore-launches-fifth-newater-plant-at-changi-boosting-treated-used-water-supply-by-10> (дата обращения: 18.04.2020).
14. Moran S. Dirty water characterization and treatment objectives. *Science Direct*. 2018. URL: <https://www.sciencedirect.com/topics/engineering/newater> (дата обращения: 18.04.2020).
15. Tan A. Disrupting dependence in water, food, fuel. *The Straits Times*. 2016. URL: <https://www.straitstimes.com/opinion/disrupting-dependence-in-water-food-fuel> (дата обращения: 18.04.2020).

REFERENCES

1. Lizunova E. N. Budgetary financing of environmental protection: Modern assessment and development trends. *Vestnik ekonomiki, prava i sotsiologii = Bulletin of Economics, Law and Sociology*. 2018;(3):27–31. (In Russ.).
2. Kolesnikova K. V. On the effectiveness of government programs as a basis for financing environmental protection and nature management. *Obshchestvo i pravo = Society and Law*. 2014;47(1):70–72. (In Russ.).
3. Avdonina A. M. National project “Ecology”: Timid steps towards implementation. *Ekonomicheskoe razvitie Rossii = Economic Development of Russia*. 2019;26(5):53–55. (In Russ.).
4. Krasnoshchekov V. N., Olgarenko D. G. The evaluation of the effectiveness of the project “Ecology”. *Environmental Management*. 2019;(2):6–12. (In Russ.). DOI: 10.34677/1997–6011/2019–2–6–12
5. Il'in A. N. Consumer culture and ecology: Meeting problems. *Chelovek v mire kul'tury = Man in the World of Culture*. 2017;21(2/3):164–174. (In Russ.).
6. Bednyakov A. S., Mierin' L. A. National projects of Russia: Problems and solutions. *Izvestiya Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta = Proceedings of the Saint Petersburg State University of Economics*. 2019;118(4):20–25. (In Russ.).
7. Dushkova D. O., Kirillov S. N. Green city infrastructure: German experience. *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta = Science Journal of Volgograd State University*. 2016;35(2):136–147. (In Russ.).
8. Murzin A. D., Murzina S. M. The analysis of the practice of implementing regional environmental programs in Russia and abroad. *Ekonomika i ekologiya territorial'nykh obrazovaniy = Economics and Ecology of Territorial Entities*. 2017;2(1):124–133. (In Russ.).
9. Abel D. The diffusion of climate policies among German municipalities. *Journal of Public Policy*. 2019;(7):1–26. (In Russ.). DOI: 10.1017/S 0143814X19000199
10. Rakov I. D. The mechanisms for supporting financing of green projects: Country experience. *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava = Actual Problems of Economics and Law*. 2017;11(2):67–82. (In Russ.).
11. Turner C. The governance of polycentric national infrastructure systems: Evidence from the UK National Infrastructure Plan. *Environment and Planning C Politics and Space*. 2017;36(5). DOI: 10.1177/2399654417717068

12. Ghernaout D., Elboughdiri N., Alghamdi A. Direct potable reuse: The singapore Newater project as a role model. *Open Access Library Journal*. 2019;(6):1–11. DOI: 10.4236/oalib.1105980
13. Boh S. Singapore launches fifth Newater plant at Changi, boosting water supply. *The Straits Times*. 2017. URL: <https://www.straitstimes.com/singapore/singapore-launches-fifth-newater-plant-at-changi-boosting-treated-used-water-supply-by-10> (accessed on 18.04.2020).
14. Moran S. Dirty water characterization and treatment objectives. *Science Direct*. 2018. URL: <https://www.sciencedirect.com/topics/engineering/newater> (accessed on 18.04.2020).
15. Tan A. Disrupting dependence in water, food, fuel. *The Straits Times*. 2016. URL: <https://www.straitstimes.com/opinion/disrupting-dependence-in-water-food-fuel> (accessed on 18.04.2020).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Тимур Яшарович Гасанов — студент магистратуры Института заочного образования, Финансовый университет, Москва, Россия

gasanov1997timur@gmail.com

Илья Владимирович Пашнин — студент магистратуры факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

iljapashnin@yandex.ru

Ирина Федоровна Ветрова — доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

IFVetrova@fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

Timur Ya. Gasanov — Master student, Institute of Distance Education, Financial University, Moscow, Russia

gasanov1997timur@gmail.com

Ilya V. Pashnin — Master student, Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

iljapashnin@yandex.ru

Irina F. Vetrova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting, Financial University, Moscow, Russia

IFVetrova@fa.ru

Заявленный вклад авторов:

Гасанов Т.Я. — сбор данных для проведения исследования, подготовка текста статьи.

Пашнин И.В. — обзор источников, аналитическое структурирование объекта исследования, редактирование статьи.

Ветрова И.Ф. — формулировка гипотезы исследования, обзор литературы и выводы.

The declared contribution of the authors:

Gasanov T. Ya. — data collection for the research; the preparation of the article text.

Pashnin I. V. — reviewing of foreign papers, analytical structuring of the object of research, editing the article text.

Vetrova I. F. — the formulation of the research hypotheses, the preparation of literature review, resume.

Статья поступила в редакцию 05.08.2020; после рецензирования 22.09.2020; принята к публикации 27.10.2020.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 05.08.2020; revised on 22.09.2020 and accepted for publication on 27.10.2020.

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

Новые идеи в учете, анализе и аудите / Fresh Ideas in Accounting, Analysis & Auditing

Ноябрь 2020 г. подтвердил высокую активность и заинтересованность в развитии научных исследований представителей научной общественности, работающих в области учетно-контрольной и аналитической функции управления. Осень — традиционно период проведения научных семинаров, симпозиумов, на которых специалисты стремятся обобщить достигнутые результаты исследований, получить их оценку со стороны практических работников и наметить дальнейшие планы по совершенствованию информационно-аналитического сопровождения системы управления, позволяющие всесторонне обосновать принимаемые стратегические решения, снизить и предупредить возможные риски и обеспечить повышение эффективности деятельности отдельных экономических субъектов и экономики страны в целом.

Активность деятельности представителей бухгалтерско-аналитического сообщества в большой мере связана с пристальным вниманием к изменению требований к их работе в условиях цифровизации экономики. Учитывая неоднократно звучащие высказывания о снижении роли бухгалтерско-аналитической работы в условиях цифровизации и умирании бухгалтерской профессии, стало острой необходимостью четко определить задачи и требования, которые в новых условиях предъявляются к этой важной функции управления и обосновать трансформацию учетно-контрольных и аналитических процессов в экономических субъектах разного профиля и организационно-правовых форм.

Уходящий 2020-й год был сложным для страны в целом, для поддержания экономической безопасности и обеспечения устойчивости функционирования большого числа организаций, отраслей и регионов. Это определило особое внимание к анализу, оценке и планированию их деятельности на следующие периоды развития, что и объясняет активное участие в дискуссиях большого числа специалистов и постановку весьма сложных и ча-

сто дискуссионных вопросов, которые в большой мере определяют стратегию развития бизнеса и государственных организаций в современных условиях.

В ноябре прошли три интересные творческие встречи на базе крупных московских вузов — Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова (МГУ), Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова (РЭУ им. Г.В. Плеханова), Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (Финансовый университет). Они в определенной мере являются традиционными, поскольку проводятся ежегодно в течение длительного периода, но в этом году их участники подняли проблемы, имеющие особую актуальность и касающиеся принципиальных аспектов развития экономики страны.

Несмотря на разную направленность конференций, четко прослеживается ряд общих черт и единство стратегических взглядов на дальнейшее развитие учетно-контрольной и аналитической деятельности. Прежде всего это видно по составу участников конференции. На каждой конференции самое активное участие принимали представители вузов, что объясняется рядом объективных причин. Во-первых, в России практически на всех периодах развития научные исследования в области бухгалтерско-финансовой деятельности экономических субъектов проводились в рамках вузов. Именно представители профессорско-преподавательского коллектива вузов формировали основные научные школы в Москве, Санкт-Петербурге (Ленинграде), Екатеринбурге (Свердловске), в крупных центрах Украины, Белоруссии и многих союзных республик СССР. В этой связи именно у работников вузов всегда была наибольшая заинтересованность в развитии данного направления научных исследований. Кроме того, именно в этой области научных исследований всегда органически увязывались проблемы совершенствования организации учетно-аналитической работы с подготовкой кадров. Вузы стремились заранее

учесть намечающиеся изменения в деятельности бухгалтерии и ориентировались на новые задачи управления экономическими субъектами, поэтому интерес и широта участия в данных конференциях работников вузов вполне оправдана. Достаточно отметить, что на каждой конференции, даже в современных условиях, участвовали представители вузов не только разных регионов России, но и ближнего зарубежья, что еще раз доказывает активное сотрудничество между вузами в области научных исследований данного направления. Однако следует подчеркнуть, что в этом году так же, как и в предыдущие годы, в работе конференций принимали активное участие практические работники, в частности представители аудиторских организаций, консалтинговых фирм и работники бухгалтерско-аналитических служб крупных хозяйственных структур. Это в большой мере предопределяет востребованность разработок, ведущихся в рамках данного научного направления. Следует отметить масштабность дискуссий, где поднимались принципиальные вопросы повышения эффективности развития экономики страны, специфики задач, стоящих перед экономическими субъектами разного профиля и организационно-правовых форм, и подготовки кадров, в наибольшей мере адаптированных к новым требованиям техники, технологии и социально-экономическим условиям современного производства. Особо важно подчеркнуть внимание, которое было проявлено со стороны органов государственного управления.

Прошедшие конференции объединяло стремление учесть все лучшие разработки, характерные для российской учетно-аналитической научной школы, глубокое уважение к наследию основоположников и ведущих представителей российской науки. При этом участники конференций подчеркивали, что при весьма различных подходах к решению отдельных вопросов представителей всех научных школ России объединяло методологическое единство, ориентация на повышение эффективности производства на основе обеспечения высокой отдачи от вложенных средств, обоснованности приоритетов развития с учетом общественных интересов и удовлетворения потребностей и запросов пользователей. Это прежде всего относилось и к учетно-аналитическим процессам, задачей которых было формирование и объективная оценка состояний экономических субъектов, устранение потерь и непроизводительных расходов, выявление и предупреждение рисков снижения эффективно-

сти через определение текущих и стратегических резервов развития. В этом была ценность российских научных школ, тесно связанных между собой, взаимообогащавшимися идеями и осознававшими, что основным критерием эффективности любой научно-исследовательской разработки является ее использование на практике. Именно это позволило сформировать жизнеспособные научные школы, основные разработки и идеи которых до сих пор активно используются не только российскими экономическими субъектами, но и субъектами других высокоразвитых стран.

Обращение к изучению работ классиков российской учетно-аналитической школы четко показывает, что их разработки и предложения существенно опережали время и практическую востребованность предприятий и именно поэтому они остаются актуальными до сих пор. Обращение к работам классиков позволяет выявить те изменения учетно-контрольных и аналитических процессов, которые связаны с их сущностью и содержанием, раскрыть реальные возможности использования современных информационных технологий средств коммуникации и приемов для решения базовых вопросов современного управления экономикой. Именно эта линия — от классиков к современному лидерству — стала основой для обоснования стратегии развития учетно-контрольных процессов на всех конференциях.

Уже много лет ежегодно на базе кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита МГУ проводятся конференции «Татуровские чтения». Эту традицию почитают не только в России, но и во многих странах, где успешно работают ученики основоположников этой научной школы — Сергея Кузьмича Татура и Анатолия Даниловича Шеремета. В течение 47 лет такие конференции открывал д. э. н., профессор А. Д. Шеремет. В этом году впервые были проведены «Татуровско-Шереметовские чтения». Это было единодушное решение всего научного сообщества, поскольку все годы А. Д. Шеремет неизменно подчеркивал единство и методологическую целостность развития учетно-аналитических и контрольных процессов, продолжая и развивая позиции, заложенные С. К. Татуром, и объединяя представителей всех научных школ этого направления.

В начале этого года А. Д. Шеремет ушел из жизни, но его душа, обаяние и умение удерживать аудиторию в постоянном в ожидании чего-то нового было живо и в этом году и позволило удержать

тот творческий подъем, который всегда характеризовал эти встречи. Все докладчики подчеркивали, что в последних работах А. Д. Шеремета было поставлено много принципиально новых вопросов, связанных с существенными изменениями, происходящими в мировой экономике и экономике нашей страны в условиях принципиального изменения технологических укладов, развития новых информационных технологий и автоматизации управленческих процессов. Это отмечали практически все выступающие представители кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита университета: д.э.н., профессор В. П. Суйц, д.э.н., профессор В. Т. Чая, д.э.н., профессор С. М. Шапигузов, д.э.н., профессор С. А. Рассказова-Николаева и др. Выступившие участники конференции из других вузов, освещая генеральные направления своих научных школ, отмечали, что все они чувствуют себя учениками школы МГУ и развивают отдельные направления методологии и методики учета, анализа и контроля, заложенные в рамках ведущей школы, представители которой много лет объединяли и возглавляли межвузовские международные научные коллективы по исследованиям в данной области. Причастность к этой школе и единство научного подхода объединило всех участников конференции.

Несмотря на нынешние трудности, в работе конференции приняли участие более двухсот человек: представители не только крупных российских вузов, но и специалисты из стран ближнего и дальнего зарубежья. Московские вузы были представлены как докладами ведущих специалистов, так и молодых ученых, что еще раз подтвердило жизнеспособность научной школы. Особое внимание в докладах участников конференции было обращено на необходимость четкого понимания роли бухгалтерско-контрольных и аналитических процессов для качества управления и оценки бухгалтера и аналитика как творческого работника — активного члена менеджерской команды, который помогает найти наиболее эффективные пути развития организации, развивать эффективные связи и взаимодействия в рамках конкретных регионов и сферах деятельности. Многие докладчики уделяли большое внимание новым направлениям в плане совершенствования контрольной деятельности, в частности новым тенденциям развития аудита в мире и в нашей стране, когда в задачу аудитора все активнее входят выделение узловых вопросов развития аудируемого объекта, выявление риско-

вых зон их деятельности, определение реальных возможностей повышения эффективности деятельности каждого конкретного субъекта.

Необходимость такого стратегического направления аудиторской деятельности была подчеркнута в докладе председателя Правления СРО аудиторов Ассоциации «Содружество», председателя Правления Фонда НСФО, руководителя Департамента международной финансовой отчетности ПАО «ЛУКОЙЛ», заслуженного экономиста РФ Козырева И. А. В своем докладе он особо подчеркнул те направления развития аудиторской деятельности, которые активно отстаивались в последние годы, нашли отражение в концепции развития аудита в России, подготовленной при активном участии А. Д. Шеремета, и раскрыл планы развития аудиторского сообщества на ближайшие годы.

Большой интерес вызвал доклад д.э.н., профессора, главного научного сотрудника кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ, вице-президента, члена Правления, директора по взаимодействию с госорганами СРО аудиторов Ассоциации «Содружество», члена Совета по аудиторской деятельности В. Т. Чая, в котором была показана значимость постоянного взаимодействия представителей аудиторского сообщества с государственными органами, профессиональными и общественными организациями. Эта тематика была активно поддержана в других докладах, причем многие из участников практически анализировали опыт такого сотрудничества, раскрывая взаимную заинтересованность и эффективность такого сотрудничества. Опыт работы профессионального сообщества в России был хорошо показан в докладе генерального директора СРО ААС О. А. Носовой.

Целая группа докладчиков обратила внимание на вопросы привлечения молодежи в аудиторскую профессию, учетно-контрольные процессы и аналитическую деятельность. Эта проблема была широко раскрыта в докладе д.э.н., профессора, руководителя Департамента аудита и корпоративной отчетности Финансового университета Р. П. Булыги, поддержана президентом, управляющим партнером ФБК Grant Thornton С. М. Шапигузовым и д.э.н., профессором базовой кафедры финансовой и экономической безопасности РЭУ им. Г. В. Плеханова, главным методологом ЕАК Минфина России Н. А. Казаковой.

Большой интерес вызвали доклады представителей Финансового университета д.э.н., профес-

соров В.И. Бариленко, М.А. Вахрушиной, И.Ф. Ветровой, Е.В. Никифоровой, М.В. Мельник; РЭУ им. Г.В. Плеханова — д.э.н., профессоров Л.А. Чайковской и Н.С. Пласковой; Российского государственного аграрного университета — д.э.н., профессора Л.И. Хоружего. Активно участвовали в обсуждении поставленных вопросов представители Санкт-Петербургских вузов, вузов Северного Кавказа, Казахстана и других стран ближнего зарубежья.

Большой интерес вызвал доклад д.э.н., профессора Московского государственного института международных отношений (МГИМО) С.И. Пучковой и вице-президента Сити Банка Ю.Д. Сотневой.

На конференцию было представлено более двухсот докладов, которые в последующем будут публиковаться в специализированных научных журналах, но при этом активная дискуссия велась и в онлайн-формате.

Была продолжена традиция, начатая в прошлом году, — выделение специальной секции для молодежи. Руководство этой секции осуществляла д.э.н., профессор Н.В. Ульянова, заместитель руководителя кафедры — организатора конференции, при активной поддержке заведующего кафедрой д.э.н., профессора В.П. Суйца. На молодежную секцию было представлено более пятидесяти докладов. Организаторы заслушали все доклады, их обсуждение проходило при активном участии как участников конференции, так и модераторов секции.

Все участники конференции выразили глубокое удовлетворение как содержанием, так и атмосферой творчества, в которой проходило обсуждение весьма актуальных и остро дискуссионных вопросов.

КОНФЕРЕНЦИЯ В РЭУ ИМ. Г.В. ПЛЕХАНОВА

12 ноября 2020 г. на базе РЭУ им. Г.В. Плеханова была проведена VII научно-практическая конференция, посвященная памяти д.э.н., профессора М.И. Баканова и д.э.н., профессора В.И. Петровой. В этом году основной темой конференции стало налоговое планирование и учетно-аналитическое обеспечение безопасности функционирования хозяйствующих субъектов. Ее организаторы обратили особое внимание на расширение роли учетно-контрольных и аналитических процессов в современных условиях, ориентируясь на необходимость усиления безопасности субъектов разных уровней — от отдельных хозяйствующих субъектов до регионов и государства в целом. Осо-

бо следует подчеркнуть международный характер конференции и широкий круг ее участников — непосредственно к организации конференции были привлечены одиннадцать вузов России.

Участников конференции приветствовал директор УМЦ Финансы РЭУ им. Г.В. Плеханова, д.э.н., профессор, советник государственной службы РФ, член Коллегии Министерства экономики Правительства Московской области В.И. Болачев и заведующая кафедрой бухгалтерского учета и налогообложения к.э.н., доцент Т.Б. Турищева.

На конференцию было представлено более 30 докладов для пленарного заседания, кроме того, в рамках конференции работали круглые столы и проводились дополнительные встречи заинтересованных участников.

В рамках дискуссии большое внимание было уделено вопросам новых подходов к формированию и раскрытию учетной информации, формированию нефинансовой отчетности, новым задачам формирования социальной отчетности, аналитическому обеспечению стратегического развития экономических субъектов, совершенствованию внешнеэкономической деятельности организации; подчеркнута актуальность развития и совершенствования учета, анализа и контроля издержек производства. Последний вопрос был выделен в связи с тем, что эта проблема в большой мере исследовалась М.И. Бакановым и В.И. Петровой, памяти которых и посвящалась данная конференция. Много внимания было уделено проблеме экономической безопасности экономических субъектов, реализуемой как через призму усиления контроля и выявления злоупотребления и мошенничества, так и через развитие риск-ориентированного контроля на всех уровнях управления; кроме того, глубоко затрагивались вопросы совершенствования налогового планирования и контроля как гарантии эффективного взаимодействия экономических субъектов и государственных органов управления.

В качестве отличительной черты конференции отметим огромное внимание организаторов конференции к наследию ведущих аналитиков, памяти которых и была посвящена эта конференция. Несмотря на то что она проводится ежегодно, ученики М.И. Баканова и В.И. Петровой всегда находят новые факты их биографии и научные работы, которые к настоящему времени становятся особенно актуальными и могут быть активно использованы при подготовке новых решений развития учетно-аналитической деятельности.

Анализируя научное наследие В. И. Петровой, ее верная ученица д. э. н., профессор Л. А. Чайковская сумела показать, как сегодня одна из лучших работ проф. В. И. Петровой о системном анализе себестоимости продукции может быть успешно использована при организации раздельного учета и объективизации определения цен выполнения работ и услуг государственного заказа. В ее выступлении было ярко показано, как Валентина Ивановна и ее ученики активно отзывались на запросы времени и вносили свой вклад в решение проблем, стоявших перед страной в период перехода на рыночную экономику.

Весьма насыщенным и информативным стал доклад о биографии и формировании научных взглядов школы д. э. н., профессора М. И. Баканова. Его ученица д. э. н., профессор Н. С. Пласкова раскрыла уникальную способность этого ученого в течение многих лет активно совмещать научную работу и практическую деятельность в органах государственного управления и коммерческих структурах. Большое внимание она уделила его исследованию в области издержкостности производства разного типа продукции как самостоятельного направления исследований в рамках его научной школы.

Кроме научного интереса, на таких конференциях глубокое уважение вызывает искренняя любовь и преданность делу учеников этих научных школ. Они с глубокой нежностью хранят и ищут архивные документы, ведут глубокие исследования по расширению и укреплению взглядов, сложившихся в их научных школах, и демонстрируют новые успехи в развитии учетно-аналитической деятельности.

Участники конференции с чувством глубокой благодарности отметили роль модератора пленарного заседания д. э. н., профессора А. Е. Суглобова, который сумел увязать каждый доклад с наследием чествуемых ученых, что внесло еще больше тепла в атмосферу конференции.

19 ноября 2020 г. на Факультете налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета прошла III Международная научно-практическая конференция на тему «Бухгалтерский учет как информационное обеспечение управления: вчера, сегодня, завтра». Конференция была проведена в формате пленарного заседания, работы секций и проведения специального заседания молодежной секции, в которой активное участие приняли бакалавры и магистры ряда вузов России. Кроме

того, в рамках конференции была проведена специальная секция, организованная кафедрой бухгалтерского учета и анализа Санкт-Петербургского государственного экономического университета.

Заседания секций конференции посвящались рассмотрению следующих проблем.

Секция 1 «Совершенствование учета, анализа и контроля как информационного обеспечения управления» (модератор Е. Е. Лялькова, к. э. н., доцент, доцент Департамента бизнес-аналитики Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа).

Секция 2 «Тенденции развития международных и российских стандартов финансовой отчетности в условиях цифровой экономики» (в качестве модераторов выступили д. э. н., профессор О. В. Рожнова и к. э. н., профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Н. К. Муравицкая).

Секция 3 «Взаимосвязь учетной и налоговой систем России» (модераторы к. э. н., доцент Е. Е. Листопад и к. э. н., доцент Л. А. Мельникова — преподаватели Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа).

Секция 4 «Модель информационно-аналитического обеспечения экономического субъекта и научный поиск новых подходов к современным концепциям бухгалтерского учета и финансовой отчетности» (модератором была к. э. н., доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, заместитель заведующего кафедрой Эрнст энд Янг М. Н. Ермакова).

Секция 5 «Финансовая и нефинансовая отчетность: современные реалии и тренды развития» (модераторы — преподаватели Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа к. э. н., доцент О. Е. Качкова и к. э. н., доцент И. В. Сафонова).

На молодежной секции активно выступали студенты из вузов разных регионов и стран ближнего зарубежья, которые делились результатами своих исследований, проведенных под руководством ведущих ученых вузов, отмечали тесную связь с экономическими субъектами, организацию стажировок и практик, организованных передовыми экономическими субъектами, активно высказывали пожелания по дальнейшему совершенствованию программ подготовки с учетом новых требований к организации учетно-контрольных и аналитических процессов.

Особо следует отметить широкий состав и действительно международный характер данной конференции. В ее проведении активное участие приняли преподаватели, аспиранты, профессора из разных университетов, НИИ и бизнес-структур разных регионов России (Москвы, Санкт-Петербурга, Новосибирска, Калуги, Кабардино-Балкарии, Северного Кавказа, и т.д.), Бельгии, Литвы, Финляндии, Белоруссии, Казахстана, Узбекистана, Таджикистана.

В своих выступлениях участники затрагивали наиболее важные и актуальные в настоящее время вопросы развития учетной сферы, которые волнуют не только представителей учетных профессий, но и все бизнес-сообщество. Выступающие поделились результатами своих исследований и профессиональных достижений, активно отвечали на вопросы аудитории и принимали участие в дискуссионных обсуждениях наиболее острых проблем, совместно решаемых бухгалтерами, аудиторами, аналитиками и бизнесом.

На пленарном заседании, которое вела д.э.н., профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Финансового университета Т.М. Мезинцева, были заслушаны доклады представителей Белоруссии (д.э.н., профессор В.В. Богатырева, Ю.Ш. Салахова, А.В. Антоненко, д.э.н., профессор Белорусского государственного экономического университета Д.А. Панкова), Кабардино-Балкарского ГАУ (д.э.н., профессор В.О. Канчуков, к.э.н., доцент Н.С. Коков, А.А. Карданов), Таджикского национального университета (Ф.Д. Зокирова, к.э.н., доцент Д.А. Давлатзода). Заметное активное участие в подготовке и проведении конференции приняли представители вузов Казахстана (д.э.н., профессор М.С. Ержанов, В.Л. Назарова, К.Т. Тайгашинова, А.М. Даузова, Ф.С. Сейдахметова, А.К. Бейсенбаева). Важное место на пленарном заседании заняли доклады представителей Финансового университета — д.э.н., профессор В.И. Бариленко, Т.М. Мезинцевой, О.В. Курныкиной, а также к.э.н., доцента В.В. Дворецкой.

Их позиции активно поддержали представители других вузов России, выступавшие на пленарном заседании, в частности к.э.н., профессор З.Ч. Хамидуллина и к.э.н., доцент Российского государственного социального университета Н.Н. Парасоцкая.

Активное участие представители России и других стран приняли в секционных заседаниях, информация о работе которых более полно будет изложена в следующих номерах журнала.

Большой интерес у участников секции вызвали материалы Санкт-Петербургского государственного экономического университета, в которых рассматривались современные взгляды ученых этого вуза на историю и механизмы учета, аудита и анализа (модератор — к.э.н., доцент, доцент Санкт-Петербургского государственного экономического университета Е.Б. Абдалова). В выступлениях участников секции был рассмотрен широкий круг вопросов о социальной ответственности как драйвере развития учета, моделировании систем внутреннего контроля, развитии предиктивной аналитики, роли бухгалтера в современной экономике, осмотренности в процессе оценки надежности контрагента. Большой интерес вызвал доклад о роли бухгалтера в современной экономике и развитии нормативного регулирования бухгалтерского учета в условиях перехода к цифровой экономике.

Участники конференции выразили глубокую благодарность руководству вуза и Департамента аудита и корпоративной отчетности за организацию традиционного ежегодного проведения профессиональных встреч специалистов в области учета, анализа и аудита.

Материал подготовлен доктором экономических наук, профессором, профессором Департамента аудита и корпоративной отчетности Финансового университета
М.В. Мельник

СОДЕРЖАНИЕ ЖУРНАЛА «УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ» ЗА 2020 ГОД**№ 1****АВТОРСКОЕ МНЕНИЕ. ДИСКУССИИ***Е.В. Зимина, О.А. Фролова***О классификации признаков профессиональных бухгалтерских суждений 6****МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ***М.В. Беспалов***Об учете однотипных основных средств в бюджетных образовательных учреждениях 15***А.С. Мальцев***Вопросы отражения финансовой информации горнодобывающих компаний на основных этапах изучения участков недр 27***С.А. Бороненкова, С.А. Танаева***Стратегический финансовый анализ компании в сфере выездного медицинского туризма 34****ОПЫТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ***В.Г. Гетьман***Положения по бухгалтерскому учету основных средств нуждаются в изменениях 42***Е.Г. Токмакова, Ю.А. Юхтанова, Д.Л. Скипин***Формирование информации о потерях хозяйствующего субъекта в бухгалтерском учете для обеспечения его экономической безопасности 49***Л.Г. Уляшева***Бухгалтерский учет экономического содержания и юридической формы арендных отношений в лесозаготовках 58****ФОРУМ МОЛОДЫХ***А.А. Баев, В.С. Левина, А.В. Реут, А.А. Свидлер, И.А. Харитонов, В.В. Григорьев***Блокчейн-технология в бухгалтерском учете и аудите 69****НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ***М.В. Мельник***Декабрьские чтения, посвященные памяти С.Б. Барнгольц 80**

№ 2

**ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ
И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ***Ж.А. Кеворкова, Н.Г. Сапожникова***Концептуальные положения комплаенс как формы внутреннего контроля
в экономических субъектах. 6***Е.Л. Шуремов***Стоит ли увлекаться Большими Данными? 17***Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская***Аренда: проблемные аспекты учета
и формирования отчетной информации. 30****МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ***И.Д. Аникина, Е.П. Кучерова, Е.С. Карева***Совершенствование методики оценки уровня финансовой безопасности
сельскохозяйственных организаций 40****ОПЫТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ***Н.А. Бондарева***Особенности применения инвестиционных налоговых вычетов 48****ФОРУМ МОЛОДЫХ***В.С. Анженко***Учет показателей санкционирования
расходов бюджета по долгосрочным обязательствам 56***И.Д. Демина, Д.А. Безруков***Гудвилл и оценка эффективности деятельности организации 67***В.С. Левина***Актуальные вопросы применения профессионального суждения
при составлении консолидированной отчетности 77**

№ 3

АВТОРСКОЕ МНЕНИЕ. ДИСКУССИИ*Р.П. Булыга, И.В. Сафонова***XBRL как цифровой формат отчетности экономических субъектов:
международный опыт и российская практика 6***О.В. Ефимова, О.В. Рожнова***Стратегия гармонизации финансовой
и нефинансовой отчетности в области раскрытия
климатических рисков. Часть 1. 18***Я.И. Устинова***Дефицит информации о нематериальных активах
в финансовой отчетности и пути его преодоления 26**

ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

В.А. Пучков

**Перспективы инновационного развития международной
кооперации в целях экономической безопасности населения 38**

А.Е. Ковалев

**О соответствии системы бухгалтерского учета требованиям
естественной классификации 47**

МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

И.Е. Мизиковский

**Управленческий учет затрат на хранение материальных ресурсов
в условиях цифровой трансформации промышленного предприятия 56**

А.П. Табурчак, С.М. Бычкова, А.А. Бутина

**Интегральная методика анализа прикладных проектов
в цифровой экономике. 64**

ОПЫТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Н.К. Рожкова

**Оптимизация подготовки и сбора информации для системы учета
и бюджетирования в проектных компаниях жилищного строительства. 74**

№ 4

АВТОРСКОЕ МНЕНИЕ. ДИСКУССИИ

О.В. Ефимова, О.В. Рожнова

**Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности
в области раскрытий климатических рисков. Часть 2. 6**

ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

Н.А. Миславская

Интегрированная отчетность: проблемы становления. 18

Е.А. Шароватова

**Влияние глобализации мировой экономики
на развитие бухгалтерского учета: плюсы и минусы 25**

МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

Д.Ю. Рожкова

**Особенности системы управленческого учета затрат
в управляющих организациях ЖКХ. 33**

ОПЫТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

И.Д. Демина, М.В. Полулех

Оперативный учет: трансформация в условиях цифровой экономики 43

<i>Л.М. Курпянова, И.Д. Сурхаев</i> Сбалансированность федерального бюджета	52
---	----

ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

<i>Е.В. Никифорова</i> Развитие анализа и оценки публичной нефинансовой отчетности экономических субъектов	63
<i>Р.Г. Каспина, Н.О. Самойлова</i> Аудит нефинансовой информации	71

ЮБИЛЕЙ

Юбилей ученого	81
-----------------------------	----

№ 5

ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

<i>А.У. Панахов</i> Проблемы и перспективы управленческого учета в цифровой экономике	6
<i>В.В. Смирнов</i> Интегральная стратегическая эффективность – оптимизация деятельности компании с учетом требований заинтересованных сторон	15

МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

<i>Н.С. Пласкова</i> Финансовый контроллинг как функция управления стратегией организации	24
<i>Н.В. Дедюхина</i> Стратегический анализ развития транспортной инфраструктуры городской агломерации Санкт-Петербурга как инструмент решения социально-экономических задач	33

ОПЫТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

<i>М.А. Лоскутова</i> Развитие страхового рынка в условиях цифровизации и консолидации	44
<i>Г.В. Соболева, Е.И. Зуга</i> Гендерная политика аудиторских компаний в России: текущее состояние и перспективы	56
<i>И.В. Алексеева, В.А. Мосенцева</i> Методические подходы к организации системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных компаниях	69

ФОРУМ МОЛОДЫХ

<i>М.А. Вахрушина, М.А. Пруненко</i> Взаимосвязь процедур управленческого учета и внутреннего контроля	80
--	----

ВЗГЛЯД ОТ ПЕРВОГО ЛИЦА	
10 вопросов Ректору.	6
ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ	
<i>С.В. Панкова, В.С. Левин, В.В. Попов</i>	
Анализ таможенных платежей как объекта экономической деятельности таможенных органов: современные реалии в условиях теневого экспорта	13
<i>Т.А. Дудко</i>	
Нормативное регулирование аудита экологической отчетности нефтедобывающих компаний	26
МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ	
<i>А.А. Вахрушина, М.А. Вахрушина</i>	
Отчет об интеллектуальном капитале вузов: концепция формирования, аналитические возможности в контексте принятия стейкхолдерами управленческих решений.	40
<i>А.Ю. Кузьмин</i>	
Учетная процедура облигаций с двойной валютной номинацией в соответствии с МСФО	55
ОПЫТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ	
<i>И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева</i>	
Исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации	64
ФОРУМ МОЛОДЫХ	
<i>Т.Я. Гасанов, И.В. Пашнин, И.Ф. Ветрова</i>	
Контроль и оценка рисков национального проекта «Экология»	75
НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ	
<i>М.В. Мельник</i>	
Новые идеи в учете, анализе и аудите.	84